



Processo nº 15578.000194/2010-66
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.842 – CSRF / 3^a Turma
Sessão de 14 de março de 2024
Recorrentes FERTILIZANTES HERINGER S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE DESEMBARAÇO ADUANEIRO. ATIVIDADE MEIO. INEXISTÊNCIA DE ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. TESTE DE SUBTRAÇÃO.

As despesas com serviços de desembaraço aduaneiro/despachante aduaneiro, além de constituirão atividade meio da empresa (não produtiva), não podem ser caracterizadas como essenciais ou relevantes. A aplicação do “Teste de Subtração” permite caracterizar o dispêndio como não essencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos especiais. No mérito, por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para manter as glosas sobre créditos referentes a despachantes aduaneiros, e negou-se provimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte, por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Tatiana Josefovitz Belisário, Alexandre Freitas Costa, e Cynthia Elena de Campos. Julgamento realizado após a vigência da Lei 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira- Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Josefovitz Belisario, Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência, interpostos pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº **3402-008.178**, de 23/03/2021, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

DECADÊNCIA DO DIREITO DE GLOSAR CRÉDITOS EM PEDIDO DE RESSARCIMENTO. IMPROCEDÊNCIA. ENTENDIMENTO DECORRENTE DA SÚMULA CARF N° 159.

O prazo decadencial do direito de efetuar o lançamento tributário não abrange a atividade realizada pelo Fisco na apreciação de Pedido de Ressarcimento, não constituindo a glosa de créditos um lançamento de ofício da autoridade tributária.

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições. Súmula Carf nº 159.

CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. RESP N° 1.221.170/PR STJ. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

A apuração de créditos relativos a insumos deve ser realizada de acordo com os critérios da essencialidade e relevância estabelecidos pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE DESESTIVA, ARMAZENAGEM NA IMPORTAÇÃO E MOVIMENTAÇÃO DA CARGA. ESSENCIALIDADE AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.

Os serviços de desestiva, armazenagem e movimentação da carga da área portuária constituem elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, permitindo a chegada do insumo até o estabelecimento industrial, sendo essencial à produção do bem comercializado.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE DESEMBARCAÇÃO ADUANEIRO. ATIVIDADE MEIO. INEXISTÊNCIA DE ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. TESTE DE SUBTRAÇÃO.

As despesas com serviços de desembarço aduaneiro/despachante aduaneiro, além de constituírem atividade meio da empresa (não produtiva), não podem ser caracterizadas como essenciais ou relevantes. A aplicação do “Teste de Subtração” permite caracterizar o dispêndio como não essencial.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.

Os créditos relativos à Contribuição ao PIS e à COFINS podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos. Tendo sido a necessidade de retificar tais documentos o motivo para a glosa perpetrada pela Fiscalização, necessário rechaçá-la e reconhecer o direito ao crédito em questão.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros do colegiado: (I) por maioria de votos, em dar parcial provimento para: (I.i) reverter as glosas sobre os serviços de desestiva, armazenagem e movimentação de carga relativos ao 2º trimestre de 2005. Vencidos os conselheiros Lara Moura Franco Eduardo e Rodrigo Mineiro Fernandes. (I.ii) reverter as glosas sobre os créditos extemporâneos. Vencidos os conselheiros Silvio Rennan do Nascimento Almeida e Rodrigo Mineiro Fernandes. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz. (II) pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto às despesas com serviços de desembarço aduaneiro. Vencidas as conselheiras Maysa de Sa Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz.

Intimada do acórdão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial, suscitando divergência com relação às seguintes matérias:

1. Créditos extemporâneos sem necessidade de retificação de DACON; paradigma indicado: Acórdão nº. 9303-007.510;
2. Tomada de créditos de despesas portuárias no contexto de insumos do PIS/COFINS não cumulativos; paradigma indicado: Acórdão nº. 3302-005.648.

Em exame de admissibilidade, deu-se seguimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional no tocante à primeira matéria.

Intimado do acórdão recorrido, do recurso especial da Fazenda Nacional e do despacho de admissibilidade, o contribuinte apresentou contrarrazões e recurso especial.

Em contrarrazões, o sujeito passivo sustenta que o recurso da Fazenda não deveria ter sido admitido, pois o (i) paradigma indicado não guardaria similitude fática com o arresto recorrido, e (ii) a Fazenda Nacional não teria demonstrado, de forma analítica, divergência interpretativa entre as decisões contrapostas. No mérito, postula pela manutenção da decisão recorrida.

Em seu recurso especial, o sujeito passivo aponta divergência quanto à seguinte matéria:

- 1 – Tomada de créditos, no contexto do PIS/COFINS não cumulativos, de despesas com despachante aduaneiro; paradigmas indicados: Acórdãos nºs. 3301-010.096 e 3301-002.061;

Em exame de admissibilidade, deu-se seguimento ao recurso especial do sujeito passivo.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, sustentando, em síntese, a manutenção do acórdão recorrido.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

Do Conhecimento

Recurso especial da Fazenda Nacional

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e deve ser conhecido, pelos fundamentos expostos no despacho de admissibilidade, transcritos a seguir:

No que pertine aos pressupostos materiais do recurso especial, deve-se ter sempre em conta que o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses semelhantes na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica.

No caso em análise, em relação ao primeiro tema (créditos extemporâneos), o acórdão recorrido expressamente informa que "...os créditos relativos à Contribuição ao PIS e à COFINS podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos", na própria ementa. Por seu turno, o paradigma colacionado (Acórdão no 9303-007.510), também em sua ementa, expressamente conclui que "...o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS não cumulativo está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras".

Patente a divergência jurisprudencial sobre esse tema, a demandar pronunciamento da câmara uniformizadora (CSRF).

Diversamente do que defende o sujeito passivo, em contrarrazões, restou demonstrada a divergência interpretativa no que se refere à legislação tributária atinente ao aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não cumulativos, em especial, à questão de saber se é imprescindível a retificação do DACON para o reconhecimento dos créditos: nesse ponto, enquanto o acórdão paradigma claramente assevera, em sua ementa e voto condutor, que há a necessidade de retificação do DACON para o aproveitamento de créditos extemporâneos, o acórdão recorrido afasta tal tese.

Veja-se que, em ambas as decisões, o fundamento para a negativa de reconhecimento do crédito, por parte da fiscalização, foi a falta de retificação do DACON, configurando-se, assim, a similitude entre as decisões contrapostas.

Assim, entendo que o recurso especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido.

Recurso especial do sujeito passivo

O Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo é tempestivo e deve ser conhecido nos termos consignados no despacho de admissibilidade.

Saliente-se que a Fazenda Nacional não apresentou óbice ao conhecimento do recurso especial do sujeito passivo.

Do Mérito

Recurso especial da Fazenda Nacional

A matéria trazida no Recurso Especial da Fazenda Nacional não é nova perante este Colegiado. Veja-se, por exemplo, o Acórdão nº. 9303-014.684, de 22/02/2024, no qual restou decidido, por voto de qualidade, a impossibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos sem a retificação dos DACONs respectivos. Nessa linha, trago, como razões de decidir no presente voto, os fundamentos consignados no voto vencedor – Redator Designado Gilson Macedo Rosenburg Filho – do mencionado acórdão, abaixo transcritos:

Essa matéria foi enfrentada com maestria pelo Acórdão nº 9303-010.080, de 23 de janeiro de 2020, e reflete, mutatis mutandis, o posicionamento vencedor do Colegiado, de forma que trago à baila sua ratio decidendi para fundamentar e decisão, verbis:

“(...) Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões apenas, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devia retificação dos respectivos DACON e DCTF.

O direito de se aproveitar créditos da COFINS sobre os custos/despesas com insumos utilizados na produção de bens e/ ou na prestação de serviços está previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

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

(...).

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...);

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

(...).

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser-lhe nos meses subsequentes.

(...).

Já o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, assim dispõe quanto ao resarcimento/compensação dos créditos:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...).

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou resarcido e dos prazos de prescrição.

(...).

Por sua vez a IN SRF nº 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

(...).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

(...).

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

(...).

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário.

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Ora, segundo essas normas legais, os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal. Já o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo nos meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP.

O instrumento legal para se apurar os créditos da contribuição é o Dacon mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte. Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração

nos créditos informados em demonstrativos anteriores. (...) § 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

(...).

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o Dacon relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

O ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos da COFINS é possível, desde que retificados os respectivos Dacon e as DCTF. No presente caso, conforme demonstrados nos autos, o contribuinte não transmitiu os Dacon retificadores nem as DCTF.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recursos especial da Fazenda, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos Dacon e DCTF”.

Em resumo, temos que a verificação dos valores a ser apurados se dá por meio dos DACONs apresentados pelo Contribuinte, conforme definido pela IN SRF 384, de 2004.

Isto porque no regime da não-cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Os créditos extemporâneos devem ser utilizados para desconto, compensação ou ressarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Assim, a utilização do crédito pressupõe primeiro a sua apuração, com o registro apropriado no DACON, sendo necessário ainda compensar o crédito com débitos do próprio mês, e havendo saldo remanescente, compensá-lo sucessivamente nos meses subsequentes.

Desta forma, não se constatando a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação dos DACON (e da DCTF), não se pode ter como certa a dedução de tais créditos extemporâneos e, portanto, a glosa de tais créditos deve ser mantida por absoluta falta de liquidez e certeza”.

Acrescento ainda que, os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido seja efetuado diretamente em outro período de apuração.

Portanto para esse aproveitamento seria necessário uma apuração prévia relativa aos períodos de apuração correspondentes. Situação que demanda no mínimo a retificação dos DACON dos períodos anteriores. As exigências impostas pelas IN SRF utilizadas pela Fiscalização têm suporte no art. 92 da Lei nº 10.833, de 2003 que delegou a SRF a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos.

Penso que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico de geração do crédito. Como os créditos referem-se a 4 ou 5 anos antes do seu efetivo aproveitamento, há que se perquirir, se naquela data, eram créditos apropriáveis segundo a legislação de regência da época. Entendo ser injustificável a negativa do contribuinte de fazer os ajustes relativos a cada período de apuração, conforme recomendado pela Fiscalização.

Correto o entendimento exarado pelo ilustre ex-conselheiro Waldir Navarro Bezerra, ao transcrever o seguinte trecho da decisão da DRJ no Acórdão nº 3402-003.148, de 20/07/2016:

"(...) É que a razão de ser da necessidade de segregação dos créditos por períodos de apuração, no âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não cumulativo, se deve ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de utilização segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de utilização por qualquer uma das formas previstas (desconto, compensação ou ressarcimento)”.

Relevante também transcrever trecho do voto proferido pelo ilustre ex-conselheiro e ex-presidente da 3ª Seção de Julgamento do CARF, Henrique Pinheiro Torres, no acórdão nº 9303-003.478, de 25/02/2016, acerca do mesmo tema:

(...) É inegável que, como bem apontou o acórdão recorrido, nos termos do § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que disciplina a utilização do crédito, o montante

não aproveitado em um mês poderá sê-lo em períodos superiores, mas tal comando, com o devido respeito, não possui o alcance defendido.

Em primeiro lugar, há que se ter em mente que o dispositivo, como já antecipado, trata da utilização do crédito apurado, de modo que sequer se poderia cogitar antinomia entre os dispositivos.

Em outras palavras, nos termos dos comandos legais, o crédito apurado sob a égide do § 1º (circunstância logicamente antecedente) poderá ser aproveitado nos termos do § 4º.

Admitir que a forma de utilização influencie a de apuração, com a devida licença, é inverter a lógica estabelecida pelo legislador.

E não se alegue que a aplicação da restrição em comento decorre de mero formalismo. Trata-se de norma instrumental que visa ao controle do correto emprego dos créditos. Sem tal distinção, esse controle restaria extremamente dificultado (e porque não dizer inviabilizado).

Apenas para ilustrar alguma dessas dificuldade, há que relembrar que, dependendo da destinação dos produtos, os créditos terão aplicação diversa (dedução da contribuição, compensação ou resarcimento), apurados com base em parâmetros diversos (mensal ou trimestral).

Por fim, também registro o raciocínio empreendido pelo ilustre ex-conselheiro José Fernandes do Nascimento proferido no Acórdão nº 3302-004.156, de 22/05/2017:

“(...) Não se pode olvidar, ademais, que o registro extemporâneo de créditos, se permitido fosse, além do descumprimento do disposto no art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, impossibilitaria ou dificultaria em muito o controle das operações com direito a crédito. Se houvesse tal permissão, como saber se as operações registradas extemporaneamente não foram registradas anteriormente no mês correspondente e nos seguintes? Somente mediante a realização de auditoria em todos os meses anteriores ao registro extemporâneo do crédito seria possível confirmar ou não essa informação.

Ademais, tendo em conta que a autoridade fiscal não é autorizada a fiscalizar/auditar os períodos pretéritos não alcançados pelo procedimento fiscal em curso, o registro de operações de créditos extemporâneas, por certo, oportunizaria e facilitaria a prática de fraudes, mediante a apropriação, por mais de uma vez, de crédito de uma mesma operação”.

Registro que este também é o entendimento prevalente nos últimos julgados desta 3ª Turma da CSRF, como pode ser verificado no Acórdão nº 9303-011.780, de 18/08/2021, de minha relatoria, Acórdão nº 9303-009.738, de 11/11/2019 de relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire e Acórdão nº 9303-009.660, de 16/10/2019 de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Ressalto, apenas, que no julgamento só se discutiu a obrigatoriedade de retificação do DACON e não da DCTF.

Forte nestes argumentos, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Recurso especial do Sujeito Passivo

Com relação aos gastos com despachante aduaneiro, entendo que não geram direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativos: primeiro, porque são dispêndios pagos a pessoa física; segundo, porque não representam despesas essenciais da recorrente. Nesse ponto, trago, como razões de decidir no presente voto, os fundamentos expressos no voto condutor do acórdão recorrido, transcritos a seguir:

Quanto ao serviço de “desembaraço”, constante do Laudo e da Planilha apresentada pela recorrente, não houve esclarecimentos no recurso voluntário relativo ao serviço. Ademais, não vejo sua aplicação ao processo produtivo, nem sua essencialidade ou relevância.

Já tive a possibilidade de me dirigir a esta Turma Ordinária em setembro de 2020, no Acórdão nº 3402-007.708:

“Acórdão nº 3402-007.708

Sessão de 23 de setembro de 2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2005

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GASTOS COM DESPACHANTE ADUANEIRO. CRÉDITOS DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro, por não serem utilizados no processo produtivo do contribuinte e nem serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo, não geram créditos do PIS/Pasep no regime não cumulativo. Ausência de previsão legal.”

Em verdade, os serviços de desembaraço das mercadorias importadas estão muito mais próximos às demais atividades meio do contribuinte (como contabilidade e jurídico) do que insumos da produção dos fertilizantes.

Mais ainda, a utilização dos serviços sequer é imposta ao contribuinte, podendo este realizar pessoalmente o desembaraço das mercadorias importadas, o que deixa de atender inclusive o tão conhecido “teste de subtração”⁴ proposto pelo Ministro Mauro Campbell nos autos do REsp n.º 1.221.170/PR.

Compartilha deste entendimento o Acórdão abaixo sintetizado:

“Acórdão n.º 3001-000.728

Sessão de 24 de janeiro de 2019

Redator Designado Ad Hoc: Marcos Roberto da Silva

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

[...]

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

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

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

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

Pelo exposto, devem ser mantidas as glosas relacionadas aos serviços de desembaraço das mercadorias (despachantes).

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por (i) dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e (ii) por negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães