



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

Processo nº 15586.720015/2014-35
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-002.592 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2017
Matéria AUTO DE INFRACAO PIS
Recorrente COLUMBIA TRADING S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010

PAF. SOBRESTAMENTO. DESNECESSIDADE.

A atual redação do Regimento Interno do CARF não impõe o sobrestamento do julgamento, em razão de recursos pendentes de julgamento no Supremo Tribunal Federal ou no Superior Tribunal de Justiça.

CRÉDITO. SERVIÇOS DIVERSOS RELACIONADOS A IMPORTAÇÃO.

Não se tratando de insumos utilizados na produção, nem de valores que componham 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009, 2010

PAF. SOBRESTAMENTO. DESNECESSIDADE.

A atual redação do Regimento Interno do CARF não impõe o sobrestamento do julgamento, em razão de recursos pendentes de julgamento no Supremo Tribunal Federal ou no Superior Tribunal de Justiça.

CRÉDITO. SERVIÇOS DIVERSOS RELACIONADOS A IMPORTAÇÃO.

Não se tratando de insumos utilizados na produção, nem de valores que componham 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.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por maioria de votos foi negado provimento ao recurso voluntário, votou pelas conclusões a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, vencido o Conselheiro Cássio Shappo. Foi suscitado diligência pelo Conselheiro Cássio Shappo, que foi afastado por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisário e Cássio Shappo. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Advogado Allan George de Abreu Fallet, OAB nº 296003/SP.

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

José Luiz Feistauer de Oliveira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano Damorim, Winderley Moraes Pereira, Paulo Roberto Duarte Moreira, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisário e Cássio Schappo.

Relatório

Por bem descrever a matéria e os fatos abordados neste processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que serviu de base para a Decisão Recorrida (fls. 6362 a 6374):

Trata-se de Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, fls. 6.170/6.223, que constituíram o crédito tributário total de R\$

4.079.903,55, somados o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 28/02/2014.

No Termo de Verificação de Infração, a autoridade autuante contextualiza da seguinte forma o lançamento:

1.1. Faz parte, o presente Termo, do Auto de Infração decorrente dos descontos indevidos de créditos da não cumulatividade da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público –Pis/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nos termos das Leis 10.833/03, 10.637/02 e 10.865/04, resultantes da glosa de valores não amparados pela legislação, apurados pelo contribuinte no período de 01/2009 a 12/2010.

...

1.5. Também poderá descontar créditos sobre importações efetuadas no mês, para revenda, entre outros, com base na Lei 10.865/04, a qual dispõe sobre a Contribuição para o Pis e para a Cofins incidentes sobre a importação de bens e serviços.

...

1.10. As informações constantes dos sistemas da Receita Federal e prestada pela interessada, neste designado apenas como Columbia, mostram que sua receita decorre das seguintes atividades:

- a) Revenda de mercadorias adquiridas através de importação por encomenda;
- b) Prestação de serviços sobre importação por conta e ordem de terceiros;
- c) Exportação de mercadorias adquiridas no mercado interno (grãos de café);
- d) Revenda de mercadorias adquiridas no mercado interno (etiquetas);
- e) Exportação de mercadorias adquiridas, no mercado interno, com o fim específico de exportação;

1.11. Sua atividade é estritamente comercial, assim, ao apurarmos os créditos pertinentes à aquisição de mercadorias, não podemos perder de vista que ela **adquire bens para revenda** e não para utilização em processo produtivo industrial (aquisição de insumo).

...

3.1. Segundo art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, (...) a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre aquisições de bens para revenda (empresa comercial), bens e serviço utilizados como insumos (empresa industrial), despesas

com energia elétrica, alugueis, armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, entre outros.

3.2. Observa-se, nos termos do art. 15 da Lei 10.833/03, que o legislador estendeu, às pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o Pis/Pasep, o direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com fretes pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, na operação de venda.

*3.3. Da legislação citada no item 3.1, por se tratar de empresa comercial, o contribuinte poderá apurar crédito constantes dos **incisos I, III a V, VII a X**, do art. 3º da Lei 10.833/03 e **incisos I, IV a V, VII a X** da Lei 10.637/02, c/c inciso II do art.15 da Lei 10.833/03.*

3.4. Em relação à importação de mercadorias, a Lei 10.865/04, que dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços (...).

...

*3.6. Em virtude da Lei 10.865/04, concluímos que a empresa poderá descontar crédito em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições do Pis/Pasep - Importação e da Cofins - Importação, nas hipóteses dos **incisos I, III e IV** do art. 15.*

*3.7. Conforme mencionado nos itens 1.10 a 1.11, a empresa **não poderá descontar** créditos previstos no inciso II do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, por não se enquadrar como indústria, pois **não adquire bens e serviços** para serem **utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos** destinados à venda. O mesmo acontece em relação ao inciso II da Lei 10.865/04.*

3.8. Ao analisarmos os documentos fiscais, por amostragem, que compuseram a base de cálculo de apuração do crédito, constatamos a utilização indevida de valores de despesas não autorizadas pela legislação, tratadas nos tópicos seguintes.

4- DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA

4.1. Ao analisarmos o DACON, verificamos que o contribuinte faz uso de Planilha de Apuração dos créditos em paralelo, a qual amplia ou restringe as informações sobre armazenagem e fretes nas operações de venda.

...

4.3. Tendo em vista que o DACON é o meio oficial de se aferir os créditos em análise, e uma vez que os montantes informados nele estão relacionados na planilha de apuração do contribuinte, utilizaremos esta planilha como referência à apuração dos créditos informados na linha 07 (Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda) do DACON. Desta forma,

quaisquer outras despesas que não forem sobre armazenagem e frete informadas nesta linha, serão glosadas, mesmo que passíveis de crédito, por não terem sido expressamente solicitadas.

4.4. Para comprovação sobre a vinculação do frete e da armazenagem contratada, além do ônus, o documento fiscal deste deverá espelhar o tipo de operação (venda, compra, transferência, remessa, etc) que está sendo efetuada junto à mercadoria com direito creditório. Estes dados são essenciais para o devido enquadramento no dispositivo legal permissivo ao crédito (armazenagem e fretes na operação venda), portanto, a informação da nota fiscal da mercadoria vinculada deverá estar identificada junto ao documento fiscal do respectivo frete e armazenagem.

4.5. ***Segundo o inciso IX do art. 3º e inciso II do art. 15 da Lei 10.833/03, o contribuinte poderá descontar crédito da Cofins e do Pis, respectivamente, calculado sobre armazenagem e fretes nas operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, para isto, deverá informá-los na linha 07 das Fichas 06A e 16A, PIS e Cofins, respectivamente, do DACON e apurá-los.***

4.6. Observamos, ainda, que o art. 18 da Lei 10.865/04, nas ***operações de importação por conta e ordem de terceiros***, onde o importador presta serviços de importação a outras empresas, os créditos sobre serviços, despesas e bens importados pertencem ao adquirente (encomendante), portanto, ***serão glosadas por expressa disposição legal.***

4.7. Admite-se, ainda, que o valor do frete na operação de compra, no mercado interno, seja considerado como custo de aquisição, desde que informado na própria Nota Fiscal de aquisição ou em Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas vinculado, quando o ônus seja suportado pelo adquirente (Columbia).

4.8. Em relação à aquisição durante processo de importação, segundo o inciso I do art. 7º da Lei 10.865/04, que disciplina o crédito sobre importação, a base de cálculo será o valor aduaneiro, crédito assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei.

4.10. Desta forma, conforme expressa disposição legal, ***o frete incorrido para transporte de bem importado a partir do porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro, não gera direito a crédito, em***

razão de seu valor não fazer parte da base de cálculo de apuração.

4.11. *Não gera direito ao crédito, o frete nacional referente ao transporte de mercadorias importadas, quando transferido de um recinto alfandegado para outro, já que o custo de transporte da mercadoria importada foi a partir do porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado.*

4.12. *Analizando os documentos fiscais de transporte, constatamos a utilização de valores referentes a operações de fretes onde a mercadoria transportada tem como origem, em sua maioria, as importações utilizadas em diversas fases, desde o momento da chegada no território nacional até o estabelecimento ou local de armazenagem (processo de aquisição). Conforme já mencionado nos itens acima, nenhuma destas operações geram direito ao crédito, por não fazer parte da base de cálculo de apuração do crédito.*

4.13. *Além disso, a armazenagem e o frete vinculado à transferência e remessa de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou por ela indicada, por não serem vinculados a vendas, não geram direito ao crédito.*

4.14. *Verificamos, ainda, que a empresa também adquiriu mercadorias com fins específicos de exportação, assim, conforme §4º do art. 6º da Lei 10.833/03, ela não poderá aproveitar créditos sobre mercadorias e despesas, quando nesta condição, por expressa vedação legal.*

4.15. *A Pessoa jurídica importadora, não tem o direito à constituição, e por consequência ao aproveitamento, de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins não-cumulativa, referentes a frete incorrido a partir do local onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro do País, e a armazenagem de mercadorias adquiridas de pessoas domiciliadas no exterior, mesmo que a adquirente, ou seja, a importadora, arque com os correspondentes ônus.*

4.16. *O crédito sobre custos com armazenagem, apurado pelo contribuinte, refere-se à operação durante o processo de aquisição nas operações de importação, portanto, não previstas pela legislação. Assim, os valores relativos a estas operações, foram glosados da apuração do respectivo crédito.*

4.17. *Destaca-se que, por força do disposto no §1º do art.15 da Lei 10.865/04, o aproveitamento de créditos é vinculado à existência de contribuição efetivamente paga na importação de bens ou serviços, portanto, por não incidirem PIS/PASEP-Importação e Cofins Importação, não há o que se falar em crédito sobre fretes nacionais utilizados no processo de aquisição via importação.*

...

4.21. *Ao solicitarmos informações sobre as Notas Fiscais utilizadas pelo contribuinte na apuração dos créditos, nos foi apresentado Relação destas Notas com informações divergentes,*

onde o montante informado na “Planilha de Apuração” não condiz com as informadas na citada relação.

...

4.23. Para sanar estas divergências, solicitamos nova relação de Notas Fiscais acrescida de informações necessárias para devida identificação dos créditos, porém, novamente nos foi apresentado outra relação mantendo as mesmas divergências.

4.24. Da nova Relação apresentada, foi acrescido apenas o número do documento vinculado ao conhecimento de transporte, não sendo informada a data da emissão, o emitente, o produto transportado, a origem deste produto (importado ou aquisição no Mercado interno), tipo de operação (compra, venda, remessa, etc), entre outras. Assim, tivemos que analisar estes documentos de transportes por amostragem, de forma a identificar tais informações e verificar a regular apuração do crédito.

4.25. Desta análise, constatamos que o único tipo de frete passível de crédito **seria sobre a aquisição, no mercado interno, de café em grão e etiqueta, e sobre o frete nas operações de vendas de bens adquiridos para revenda.**

4.26. Neste sentido, a empresa apurou parte de seu crédito sobre frete em desacordo com os preceitos legais, os quais serão glosados da apuração do crédito.

...

5- SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

5.1. Segundo informações constantes do DACON e da Planilha de Apuração, ao apurar o crédito, foram utilizados **serviços de despachantes** na condição de **“Serviços Utilizados como Insumos”**.

5.2. Conforme exposto nos item 3.7, as despesas com Serviços contratados não geram direito ao crédito à Empresa Comercial (TRADING), por **falta de previsão legal**, portanto serão glosados em sua totalidade.

5.3. Além disso, **na importação**, por força do disposto no § 1º do art. 15 da Lei 10.865/04, o aproveitamento de créditos é vinculado à existência de contribuição efetivamente paga na importação de bens ou serviços, portanto, por não incidirem PIS/PASEP-Importação e Cofins-importação, não há o que se falar em crédito sobre serviços de despachantes utilizados no processo de importação.

5.4. Não cabe crédito sobre os gastos com desembaraço aduaneiro nem taxas ou serviços provenientes destes. (...).

...

6- DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA

6.1. Segundo informações apresentadas pela empresa através das planilhas identificadas no item 4.20, constatamos divergência no montante dos valores em relação ao declarado no DACON, meio oficial de informação.

6.2. O inciso IV do art. 3º das leis 10.833/03 e 10.637/02 determina que o contribuinte poderá descontar créditos calculados **em relação à aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica**, utilizados nas atividades da empresa.

6.3. Da análise destas informações, efetuamos algumas glosas de valores referentes a pagamentos **efetuados a Pessoa Física, aluguel de automóvel e Serviços Logísticos**, não passíveis de crédito segundo a legislação.

...

7- OUTROS SERVIÇOS E TAXAS

7.1. Segundo informações junta às Notas Fiscais de Serviço, foram utilizadas, na apuração dos créditos, diversas Notas referentes a serviços prestados por terceiros, porém, conforme exposto no item 3.7, segundo as Leis 10.833/03 e 10.637/02, as despesas com Serviços contratados não geram direito ao crédito à Empresa Comercial, por falta de previsão legal, portanto serão glosados.

7.2. Em relação a Taxas, também não há previsão legal para aproveitamento de créditos.

...

10- CONCLUSÃO

10.1. Tendo em vista o recolhimento mencionado no item 8.3, fica o contribuinte intimado a efetuar a retificação do DCTF daquele período, informando o respectivo débito e créditos.

10.2. Em virtude deste trabalho, verificamos que alguns valores utilizados na apuração do crédito não estavam de acordo com os preceitos legais e por isso efetuamos as devidas glosas, objeto da infração 001 do “Auto de Infração”.

10.3. Em decorrência destas glosas, constatamos o desconto indevido de valores os quais foram apurados e autuados, conforme infração 002 do “Auto de Infração”.

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade alegando, em síntese, que:

A Impugnante é empresa que tem como objeto social, dentre outras atividades, a realização de operações comerciais no mercado externo (importação e exportação), por conta própria ou de terceiros, e de comercialização de produtos no mercado interno.

...

Conforme se depreende do Auto de Infração ora impugnado, o D. Auditor Fiscal autuou a Impugnante, aduzindo, em síntese, que a Impugnante realizou descontos indevidos de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, relativos a despesas com fretes, armazenagens, despachantes e aluguéis, e despesas decorrentes de serviços prestados por terceiros, os quais não poderiam ser descontados, já que vinculados à operações de importação.

Diferentemente do alegado pelo D. Auditor Fiscal, a Impugnante cumpriu todas as regras trazidas pelas normas balizadoras na autuação, Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

No entanto, ainda que a Impugnante não tivesse cumprido as restrições exigidas pelas referidas normas, importante esclarecer que elas acabaram por restringir o direito aos créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, em total afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Portanto, o presente auto de infração deve ser anulado, já que pautado em normas inconstitucionais (...).

...

DO MÉRITO DAS OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA. INCLUSIVE IMPORTAÇÃO PARA ENCOMENDANTE PREDETERMINADO Como é cediço, a importação por encomenda é aquela em que uma empresa (TRADING) adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada (cliente comprador), em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, I, da IN SRF nº 634/06).

Assim, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria, até o momento da nacionalização da mercadoria, e os mesmos efeitos fiscais de uma venda no mercado interno quando revende a mercadoria ao encomendante pré-determinado.

Assim, tendo em vista que se trata de venda de mercadoria, a Impugnante teria direito, na apuração do PIS e da COFINS, a descontar créditos, nos termos do artigo 3º, da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03 (...).

...

Verifica-se que a própria legislação que dispõe sobre a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, esclarece que o cálculo do crédito tem que levar em consideração o valor do próprio bem

adquirido ou dos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços.

Vale esclarecer, que nas operações de importação por encomenda, o crédito de PIS e COFINS sobre bens de revenda deve ser calculado sobre o valor dos produtos, entendido como tal o custo dos mesmos, nos quais se incluem (no caso de bens importados) as despesas de nacionalização, tais como armazenagem, frete, despachante e demais despesas decorrentes de serviços prestados por terceiros).

Portanto, não há dúvida de que a Impugnante faz jus aos créditos decorrentes das despesas com fretes, armazenagens, despachante e demais serviços prestados por terceiros, já que elas são despesas inerentes às operações de venda e revenda da Impugnante.

...

*DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS RELACIONADOS À VENDA NO MERCADO INTERNO Vale esclarecer ainda, que nas operações realizadas pela Impugnante há dois tipos de armazenagem. Uma relacionada a importação, que ocorre antes da nacionalização, ou seja, quando a mercadoria importada chega ao Porto e fica armazenada no Porto Seco (EADI) e **outra relacionada à venda no mercado interno**, que ocorre após a nacionalização e a emissão da nota fiscal de entrada da mercadoria pela Impugnante, que acaba por remover a mercadoria importada do Porto Seco (EADI) para o estabelecimento do importador ou de seus clientes (encomendantes).*

*Esta segunda forma de armazenagem está intimamente relacionada com a venda realizada pela Impugnante no mercado interno, sendo que as alegações do D. Auditor Fiscal de que 'o crédito sobre o custo com armazenagem, apurado pelo contribuinte, **refere-se à operação durante o processo de aquisição nas operações de importação, portanto, não previstas em legislação**', devem ser desconsideradas.*

Ora, grande parte dos créditos glosados estão relacionados com essas despesas de armazenagem, que se referem à armazenagem ocorrida após a nota fiscal de entrada emitida pela Impugnante o que, sem sombra de dúvidas, se refere ao custo relacionado à operação de venda no mercado interno, a qual faz jus ao crédito do PIS e da COFINS.

Visando demonstrar o alegado, a Impugnante anexa planilha que demonstra todas as Notas Fiscais emitidas, relacionadas à venda pela Impugnante no mercado interno.

Todos os valores lançados nesta planilha correspondem às armazenagens ocorridas em Armazéns Gerais ou Centros de Distribuições, as quais se relacionam à venda pela Impugnante no mercado interno e, portanto, não podem fazer parte desta autuação, já que há previsão legal para tomada dos créditos de PIS e COFINS a ela relacionados, nos termos do artigo 3., IX, da Lei nº 10.833/03.

A decisão da 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Ano-calendário: 2009, 2010

*CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EXAME DE
CONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.*

O controle da constitucionalidade das Leis é de competência exclusiva do Poder Judiciário, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal, sendo, assim, defeso aos órgãos administrativos jurisdicionais, de forma original, reconhecer alegada inconstitucionalidade da lei que fundamenta o lançamento. O julgamento administrativo é atividade que se limita a examinar a validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

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 que, intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado, atendam aos requisitos fixados pela legislação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009, 2010

*CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EXAME DE
CONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.*

O controle da constitucionalidade das Leis é de competência exclusiva do Poder Judiciário, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal, sendo, assim, defeso aos órgãos administrativos jurisdicionais, de forma original, reconhecer alegada inconstitucionalidade da lei que fundamenta o lançamento. O julgamento administrativo é atividade que se limita a examinar a validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

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 que, intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e

aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado, atendam aos requisitos fixados pela legislação.

Inconformado com a decisão, o recorrente apresentou, tempestivamente, o presente recurso voluntário, fls. 6386 a 6405, no qual, preliminarmente, alega a necessidade de sobrestamento do presente julgamento, pois entende que a questão aqui tratada, relativa aos critérios de aplicação da não cumulatividade do PIS e da Cofins, nos moldes das Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e no Art. 31, § 3º da Lei nº 10.865/2004, seria objeto de repercussão geral no âmbito do STF, através do Tema nº 756 (ARE 790928).

Ainda em preliminar, alega a nulidade da decisão da DRJ, a qual sustenta que teria sido pautada em normas inconstitucionais, Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que violariam o princípio da não-cumulatividade, previsto no Art. 195, § 12, da CB/88, ao imporem restrições a este regime.

No mérito, reclama de trecho da decisão recorrida, quando esta aponta que a Recorrente teria contestado apenas os créditos relacionados com armazenagem e frete, pois entende que teria contestado a totalidade das glosas realizadas pela fiscalização, o que poderia ser comprovado por uma simples leitura de sua impugnação.

Neste ponto, o recurso reitera os argumentos colacionados em sua defesa inaugural, onde procura esclarecer os procedimentos atinentes às operações de importação por encomenda e sustentar que teria direito a descontar créditos apurados sobre suas despesas inerentes às operações de venda e revenda das suas importações, como fretes, armazenagens, despachante e demais serviços prestados por terceiros. Alega, ainda, a inconstitucionalidade do Ato Declaratório Interpretativo nº 4/12, que vedou o creditamento de PIS e Cofins, relativo às despesas com desembaraço aduaneiro na importação, por falta de previsão legal. Para fundamentar seus argumentos, transcreve ementas de soluções de consulta proferidas pela SRF, as quais entende que teriam o mesmo entendimento defendido em seu recurso.

Novamente ressalta que a maior parte dos créditos glosados seria relativa às despesas de armazenagem ocorridas após a emissão da respectiva nota fiscal de entrada, e portanto deveria fazer jus a apurar créditos de PIS e Cofins sobre estas despesas. Informa que anexou à sua impugnação uma planilha demonstrativa de todas as notas fiscais emitidas relacionadas às suas vendas no mercado interno, cujos valores corresponderiam às armazenagens ocorridas em Armazéns Gerais ou Centros de Distribuições, logo haveria previsão legal para tomada dos créditos de PIS e COFINS relacionados à estas despesas, nos termos do artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/03.

Encerra com o pedido de sobrestamento nos termos já relatados acima e caso assim não se entenda, requer o conhecimento e o provimento integral de seu recurso voluntário, para que seja declarada a nulidade da decisão recorrida, ou alternativamente, a reforma da decisão recorrida para que sejam canceladas as exigências fiscais contidas no auto de infração, pois entende que faria jus aos créditos de PIS e Cofins apurados sobre despesas com fretes, armazenagens, despachantes, aluguéis e demais serviços prestados por terceiros.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, especialmente pela juntada de prova documental e pela sustentação oral na ocasião do julgamento do presente recursos. Por fim, aponta endereço para o qual deverão ser encaminhadas as intimações relativas ao presente processo.

Em outra peça anexada aos autos, posteriormente à apresentação do presente recurso, o contribuinte solicita a aplicabilidade ao caso, dos precedentes deste Egrégio Conselho, proferido nos julgamentos dos Recursos Voluntários n.º 15586.001201/2010-48;

11080.722811/2009-85 e 11065.722249/2011-01; de forma que seja concedido o direito de crédito de PIS e COFINS referente as despesas com fretes, armazenagens, despachantes e aluguéis nos moldes expostos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator José Luiz Feistauer de Oliveira

O Recurso Voluntário do contribuinte (fls. 6386 a 6405) atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

1 Sobrestamento

Inicialmente cumpre esclarecer que, desde o início da vigência da Portaria MF nº 545, de 2013, os membros do CARF, não estão mais obrigados a sobrestar o julgamento de recursos, de ofício ou voluntário, cujos temas sejam objeto de repercussão geral ou recurso repetitivo pendente de decisão definitiva no Supremo Tribunal Federal ou no Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso. Neste sentido, voto por não acolher a primeira preliminar suscitada, para que seja dado prosseguimento ao presente julgamento.

2 Nulidade e Inconstitucionalidade

Ainda em preliminar, o recurso invoca circunstâncias envolvendo a disposição legal infringida que, na visão da Recorrente, eivam de nulidade o ato administrativo, pois entende que o mesmo teria sido pautado em normas inconstitucionais, no caso, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que violariam o princípio constitucional da não-cumulatividade.

Diante da alegação de nulidade, cumpre notar que não se verifica nesses autos qualquer das hipóteses previstas no art 59 do Decreto nº 70.235/72, de 6 de março de 1972, verbis:

“Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.

Ademais, não cabe aqui examinar a constitucionalidade de Leis regularmente inseridas no ordenamento jurídico bem como de atos normativos aplicáveis ao caso, uma discussão cujo foco situa-se claramente fora do alcance do julgador administrativo. Na verdade, aplica-se ao caso a Súmula Carf nº 2 (Portaria Carf nº 106, de 21 de dezembro de 2009):

Súmula Carf nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, também não deve ser dado provimento às matérias atinentes à segunda alegação preliminar suscitada no recurso, devendo-se aplicar ao caso dos autos a lei em sua integralidade.

3 Matérias que não teriam sido impugnadas

Quanto à alegação de que a Recorrente na verdade teria contestado a totalidade das glosas realizadas pela fiscalização, ao contrário do que restou consignado na decisão recorrida, concordo que ao contestar a constitucionalidade das Leis que embasaram o presente lançamento e suscitar a preliminar de nulidade, pode-se considerar que o contribuinte teria se insurgido contra todas as glosas efetuadas no procedimento fiscal, desde a apresentação de sua impugnação.

Contudo, embora o acórdão recorrido tenha declarado que as "demais glosas, não contestadas expressamente, estão consolidadas administrativamente", não existe nos autos nenhum ato que leve a crer que a administração já tenha promovido a cobrança imediata de alguma parcela do lançamento por tal motivo. Por esta razão, entendo que cabe aqui apenas apontar que tais providências não devem ser tomadas, pelo fato do contribuinte ter efetivamente contestado todas as glosas objeto do lançamento.

4 Glosas efetuadas pela fiscalização

Pela leitura do que foi apontado no Termo de Verificação Fiscal, na decisão recorrida e bem como nas alegações da Recorrente, entendo que resta incontroverso que a própria Columbia Trading SA adquire no mercado externo as mercadorias que revende, mesmo que isto ocorra por força de encomendas feitas por terceiros.

Ou seja, não se cogita aqui de atividades de importação por conta e ordem de terceiros, mas sim da simples aquisição e comercialização de mercadorias adquiridas no mercado externo. Neste sentido, os créditos em questão serão examinados de acordo com esse regime.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam de PIS e Cofins não cumulativos, abordam, genericamente, nos seus Arts. 3º, II, a possibilidade de se apurar créditos sobre insumos:

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Como se vê acima, referido dispositivo refere-se a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produtos destinados a

vendas. Dentro desse conceito é que normalmente se tentam enquadrar os mais variados custos e despesas incorridos durante a atividade de uma empresa produtora para o fim de creditamento das contribuições não cumulativas.

Entretanto, é preciso ter em conta que, se de um lado, tal conceito não se confunde com o de insumo de IPI, restrito à matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem; de outro, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito. No caso do IPI, o aproveitamento de créditos ficou restrito aos insumos classificados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Ou seja, para o IPI o critério para definição de insumo (mais restrito) é do consumo do bem no processo de produção.

Por sua vez, tratando-se de PIS e Cofins, no entanto, a condição expressamente prevista na lei é de que o bem ou serviço seja “utilizado” na prestação de serviços ou na produção e fabricação de produtos. Até se poderia generalizar que insumo seja considerado como qualquer elemento necessário para produzir mercadorias ou serviços. Contudo, a lei exige que, para gerar crédito, ele seja utilizado na produção ou fabricação, embora não seja necessário seu consumo direto e imediato, como no caso do IPI.

Como se vê, tal exigência, suficientemente clara, restringe as pretensões de se interpretar a disposição legal citada como referente a todo e qualquer insumo de produção. Podemos aqui já tirar uma primeira conclusão, elementar, no sentido de que custos e despesas posteriores à produção ou à prestação de serviços não geram direito de crédito com base no dispositivo. Assim, somente os casos previstos em outros incisos específicos do citado artigo geram crédito, quando não enquadrados no conceito de insumo utilizado na produção.

Além disso, o critério adotado pela Lei para que uma despesa gere crédito não se pauta pela circunstância de se tratar de despesa necessária, imprescindível ou obrigatória para a obtenção do produto, o que, para o caso, é irrelevante.

Ainda, cabe citar agora os Arts. 7º e 15, inciso I e § 1º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, (...)

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda;

(...)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na

importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

Em linhas gerais, essas são as regras que devem orientar a análise do direito de crédito de PIS e Cofins não cumulativos aplicáveis ao caso em exame.

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, as glosas efetuadas atingiram créditos oriundos de despesas com armazenagem e fretes nas operações de venda; serviços de despachantes e demais gastos com desembaraço aduaneiro; pagamentos efetuados a pessoa física; aluguel de automóvel e serviços logísticos, bem como outros serviços e taxas.

Por sua vez, a Recorrente procura defender que a totalidade dos seus créditos seriam apuráveis sobre o valor total do custo de nacionalização dos bens que importa e revende, onde se incluiriam todas as despesas com fretes, armazenagem e outros serviços necessários à sua operação.

Transcrevo agora os incisos I e IX do Art. 3º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que autorizaria a apuração de créditos oriundos das despesas objeto de glosa:

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

I - bens adquiridos para revenda (...).

...

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

Em relação às despesas com fretes, cabe primeiro destacar que a fiscalização apontou que uma parte se referiu a fretes entre as unidades da Recorrente, em relação aos quais foi alegado que se referem à saídas de produtos já vendidos. Deve-se ainda mencionar que a decisão recorrida também observou, devidamente, que não houve glosa incidente sobre o custo das mercadorias adquiridas para revenda. Neste sentido, o direito à apuração de créditos oriundos de despesas com fretes e armazenagem dependeria da demonstração de que os valores relativos a estes fretes teriam sido apartados na escrituração que serviu de base para a apuração do custo das mercadorias, sendo que tal demonstração ainda não consta dos autos.

De outro giro, por se tratarem de operações de importação, cabe destacar que a definição da própria base de cálculo das contribuições PIS e Cofins nestas operações é o valor aduaneiro, conforme dispõe o Art. 7º, I, da Lei nº 10.865, de 2004. Sendo que, por definição, no valor aduaneiro não são computadas as despesas com fretes, armazenagem ou quaisquer outras inerentes ao desembaraço da mercadoria, como despachantes, taxas, etc... Também observou a decisão recorrida, o que pode ser facilmente constatado nos autos, que inexistem indicações de que, entre os valores glosados, estejam despesas incorridas especificamente nas operações de venda e suportadas pela autuada na condição de vendedora. Pelo contrário, foram eles especificamente acatados pela fiscalização, que assim consignou no Termo de Verificação Fiscal.

A Recorrente também argumenta que uma parcela dos gastos com armazenagem seria relativa à operações de venda no mercado interno, após a nacionalização e emissão da nota fiscal correspondente. Neste sentido, defende que teria direito aos referidos créditos oriundos destas despesas com armazenagem, e informa que juntou, já na sua impugnação, planilha com relação de notas fiscais que comprovariam seus argumentos.

No caso, já vimos que o inciso IX do Art. 3º antes transcrito, exige a demonstração de que o ônus do frete e da armazenagem na operação de venda teria sido assumido pela vendedora, para que se admita o crédito. Contudo, ao se examinar a relação de notas trazida pela Recorrente, não se pode concluir que o custo das operações ali listadas tenha sido de fato suportado pela empresa. Ainda, deve ser destacado que a decisão recorrida já observou tal falta de demonstração, sendo que a Recorrente, agora em sede de recurso voluntário insiste que a juntada desta relação de notas seria suficiente para comprovar suas alegações.

Finalmente, ainda sobre estas despesas com fretes que a Recorrente sustenta que seriam parte de operações de venda no mercado interno, ocorridas após o desembaraço, observo que para que tal creditamento pudesse ser enquadrado na hipótese prevista em lei, seria preciso que os produtos saíssem do estabelecimento da Recorrente, com destino ao terceiro adquirente, com a venda já efetuada, o que também não restou comprovado nos autos. Não tendo ocorrido tal hipótese, é impossível considerar que se trate de frete em operação de venda, como prevê a lei, descabendo o direito de crédito.

Quanto às demais glosas, relativas às despesas com o desembaraço aduaneiro das mercadorias, como o valor cobrado por despachantes e outras taxas, bem como de pagamentos efetuados a pessoa física, relativos a aluguel de automóvel, serviços logísticos e outros, devem ser mantidas pois não se tratam de serviços utilizados como insumos, bem como não integraram a base de cálculo das contribuições PIS e Cofins incidentes na importação, que conforme previsão legal poderia gerar direito a crédito, o que já foi explanado anteriormente neste voto.

Sobre as soluções de consulta e jurisprudência trazidas à colação pelo recorrente, deve-se contrapor que se tratam de decisões isoladas, que não se enquadram ao caso em exame e nem vinculam o presente julgamento, podendo cada instância decidir livremente, de acordo com suas convicções. Além disso, tratam-se de precedentes que não constituem normas complementares, não têm força normativa, nem efeito vinculante para a administração tributária, pela inexistência de lei nesse sentido, conforme exige o art. 100, II, do CTN. Alertando-se para a estrita vinculação das autoridades administrativas ao texto da lei, no desempenho de suas atribuições, sob pena de responsabilidade, motivo pelo qual tais decisões não podem ser aplicadas fora do âmbito dos processos em que foram proferidas.

Diante do exposto, entendo que os créditos glosados no lançamento não são legítimos nem pela aplicação do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, nem pela aplicação das disposições da Lei nº 10.865, de 2004.

Assim, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do Contribuinte, apenas com a ressalva para que sejam afastadas quaisquer futuras cobranças de valores em razão de parcela que eventualmente possa ser considerada como, até aqui, não impugnada, uma vez que foi constatado que desde o julgamento em primeira instância a Recorrente já contestava a totalidade das glosas efetuadas no procedimento fiscal.

José Luiz Feistauer de Oliveira - Relator

