



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15586.720672/2013-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-007.174 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2019
Recorrente COLUMBIA TRADING S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/09/2008 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. GLOSA DE CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.

O conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS/Pasep e de Cofins, deve ser verificado à luz dos critérios de essencialidade e relevância adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2008 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. GLOSA DE CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.

O conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS/Pasep e de Cofins, deve ser verificado à luz dos critérios de essencialidade e relevância adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2008 a 31/12/2008

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA.

A autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de inconstitucionalidade de leis regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário. Aplicação da Súmula Carf nº 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimentos ao recurso para: 1) Reverter a glosa do frete nacional, dispêndios de armazenagem, despesas relativas ao despacho aduaneiro constante das notas fiscais apresentadas; 2) Manter a glosa relativa às taxas condominiais.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto, Mara Cristina Sifuentes (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Rosaldo Trevisan.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Ribeirão Preto (DRJ-RPO):

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. 592/614, que constituíram o crédito tributário total de R\$ 309.772,07, somados o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 31/10/2013.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 581/591, 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 09/2008 a 12/2008.

...

1.6. As informações constantes dos sistemas da SRFB e prestadas 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;

1.7. 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).

...

3.9. Conforme mencionado nos itens 1.6 e 1.7, 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.

3.10. 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 - GLOSA DE DESPESAS COM FRETES

4.1. 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 frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

4.2. A permissão ao crédito fiscal é somente sobre as despesas com frete nas operações de venda. Portanto as despesas com frete sobre as demais operações (ex: transferências, remessas, bonificação, malotes, outras saídas) não é permitido à tomada do crédito fiscal.

4.3. 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 Rodoviária de Cargas vinculado, quando o ônus seja suportado pelo adquirente (Columbia).

4.4. Em relação à aquisição via 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**, 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.

4.6. **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.

4.7. **Pelo mesmo motivo, também 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.

4.8. **Nas operações de importação por conta e ordem de terceiros**, onde o importador presta serviços de importação a outras empresas, **os créditos sobre bens importados pertencem ao adquirente**, portanto, os fretes efetuados entendem-se como despesas deste adquirente e não do contribuinte.

4.9. Analisando 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 gera direito ao crédito, por não fazer parte da base de cálculo de apuração do crédito.

4.10. 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 transporte de mercadorias importadas.

...

4.14. **Os fretes relativos à transferência de bens, adquiridos no mercado interno, entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou por ela indicada, por não serem vinculados a vendas, não geram direito de crédito.**

...

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

4.19. Neste sentido, a empresa apurou parte de seu crédito sobre frete em desacordo com os preceitos legais. Assim, elaboramos o demonstrativo de "DESPESAS COM FRETES", em anexo, a partir das informações registradas nos Livros de Entrada (...).

...

5 - GLOSAS DE DESPESAS COM ARMAZENAGEM NAS VENDAS

5.1. Conforme o inciso IX, do art. 3º, e inciso II, do art. 15, da Lei 10.833/03, o contribuinte poderá descontar crédito calculado sobre armazenagem de mercadoria na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor (Columbia).

5.2. Cabe destacar que o crédito sobre despesas com armazenagem, apurado pelo contribuinte, refere-se à operação durante o processo de aquisição, portanto, não previstas pela legislação. Assim, os valores relativos a estas operações, foram glosados, em sua totalidade, da apuração do respectivo crédito, por falta de previsão legal.

...

6 - GLOSAS DE DESPESAS COM DESPACHANTES

6.1. 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 importados.

...

6.3. Conforme exposto no item 3.9, 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 em sua totalidade.

...

7 - GLOSAS DE DESPESAS COM ALUGUÉIS

7.1. Através da análise contábil, constatamos que a empresa apurou créditos sobre despesas com condomínio não previstas no art. 3º das Leis nos 10.833/03 e 10.637/02. Tais despesas foram glosadas da base de cálculo da apuração do crédito e demonstradas no respectivo Razão Analítico, em anexo.

...

10 - CONCLUSÃO

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

10.2. 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:

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, conforme será amplamente demonstrado a seguir.

...

Ocorre que, as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 ao dispor sobre a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, fizeram a previsão de restrições a este regime, e, portanto, incorrem em flagrante inconstitucionalidade. (...)

...

DO MÉRITO

Das operações de importação por conta e ordem de terceiros

Em razão da forte tendência de terceirização no meio empresarial, justificada pelos custos e pela especialização necessários às operações de comércio exterior, surgiram as importações realizadas pelas empresas comerciais importadoras, entre elas as trading companies as quais podem atuar por conta e ordem de terceiros.

A importação por conta e ordem de terceiros é uma operação de comércio exterior, onde uma empresa (ex: trading company) importa mercadorias ou bens destinados a uma segunda empresa (adquirente), atuando por conta e ordem desta, utilizando-se de seus recursos financeiros e prestando-lhe serviços.

Nesta modalidade, a empresa comercial importadora, em razão de um contrato previamente firmado com a empresa adquirente e registrado na Receita Federal, realiza a importação por conta e ordem desse terceiro (contratante), promovendo o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas, atuando como agente (prestador de serviços) do adquirente, sem adquirir a propriedade do bem importado, respondendo pelo pagamento dos tributos inerentes a tal operação.

Essa operação foi criada para evitar a tributação de Pis/Pasep e Cofins-Faturamento incidente sobre a venda do bem importado, sendo exigidos apenas o PIS e COFINS em relação ao valor cobrado pelo serviço do importador, que atua por conta e ordem do adquirente.

Assim, tendo em vista que **a Impugnante é comercial importador**, nos casos em que realiza operações de importação por conta e ordem de terceiros, **acaba recolhendo PIS e COFINS em relação ao seu faturamento decorrente da prestação de serviços!**

...

Ou seja, com relação às operações de importação por conta e ordem de terceiros, a Impugnante apura os créditos e faz os descontos amparada nos artigos 3º, II, da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, já que nessa modalidade de operação não há revenda de mercadoria, mas sim, pura prestação de serviços.

Portanto, equivocado o entendimento do D. Auditor Fiscal de que "nas operações de importação por conta e ordem de terceiros, onde o importador presta serviços de importação a outras empresas, os créditos sobre os bens importados pertencem ao adquirente, portanto, os fretes efetuados entendem-se como despesas deste adquirente e não do contribuinte".

Referido entendimento está pautado no artigo 18 da Lei nº 10.865/04, que trata dos PIS/COFINS importação:

Art. 18. No caso da importação por conta e ordem de terceiros, os créditos de que tratam os arts. 15 e 17 desta Lei serão aproveitados pelo encomendante.

No presente caso, não está sendo discutido o PIS/COFINS importação, mas o PIS e a COFINS cobrado em relação ao faturamento decorrente do serviço prestado pela Impugnante nas operações de importação por conta e ordem de terceiros.

Neste caso, não há dúvida de que **a Impugnante faz jus ao crédito relacionadas as despesas de frete, armazenagem, despachante e aluguel, já que são despesas relacionadas à serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços da Impugnante**, que é o importador.

E assim se afirma, uma vez que, nos termos do parágrafo único do artigo 1º da Instrução Normativa 225/01, o importador por conta e ordem de terceiros é a pessoa jurídica que promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial.

Assim, **o que se espera do importador por conta e ordem, é a prestação de serviços de logísticas e despachos, compreendendo, portando, os serviços de armazenagem, frete e de despachante.**

Portanto, não há que se falar em glosa de crédito com relação a todas as operações de importação por conta e ordem de terceiros realizadas pela Impugnante no período de outubro de 2008 à dezembro de 2008, devendo ser julgado improcedente o presente auto de infração com relação a essas operações.

Das operações de compra e venda inclusive decorrente de importação para revenda a encomendante predeterminado

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, os quais serão calculados, nos termos do § 1º do referido artigo, **levando-se em consideração o valor do próprio bem adquirido para revenda**.

...

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 e despachante).

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

Vale esclarecer, **com relação à armazenagem**, que, diferentemente do alegado pelo D. Auditor Fiscal, **as despesas apuradas pela Impugnante se referem a operações de venda/revenda**, e não a operações realizadas durante o processo de aquisição;

A 14ª Turma da DRJ-RPO, em sessão datada de 26/06/2014, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Impugnação. Foi exarado o Acórdão nº 14-51.590, às fls. 649/661, com a seguinte ementa:

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.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-RPO em 16/10/2014 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR DECURSO DE PRAZO, à fl. 669), apresentou Recurso Voluntário em 30/10/2014, às fls. 671/694, repetindo, basicamente, as mesmas alegações da Impugnação, apenas acrescentando uma preliminar de sobrestamento do feito, por conta da existência de repercussão geral no tema nº 756 (ARE nº 790.928) tratado no âmbito do STF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche parcialmente as demais condições de admissibilidade, e por isso dele tomo conhecimento apenas em parte, pelos motivos apresentados ao longo do presente voto.

Inicialmente, tendo em vista que o presente processo tem por objeto verificar se determinadas aquisições do sujeito passivo se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual o conceito de insumos a ser utilizado e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto a este conceito.

Neste mister, a jurisprudência do CARF tem se inclinado por afastar, por um lado, o conceito restritivo de insumo consolidado no âmbito da legislação do IPI e adotado pelo Fisco e, de outra senda, negar a aplicação do conceito amplo de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda, utilizado majoritariamente pelos contribuintes. A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

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

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

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

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

imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

O conceito de essencialidade e de relevância pode ser extraído do voto da Min. Regina Helena Costa, cujos fundamentos foram adotados pelo Relator em sua decisão:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, **a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência**.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no **item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, **o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência**.

(...)

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

(...)

Todavia, **a aferição da essencialidade ou da relevância** daqueles elementos na cadeia produtiva **impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória**, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

A partir do quanto decidido pelo STJ, resta evidente a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinada aquisição de produto ou de serviço, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Nesse contexto, a instrução probatória ganha destacada importância, pois, em cada caso e para cada aquisição, deverão ser demonstradas a sua relevância e a essencialidade para a atividade desenvolvida.

No entanto, a premissa utilizada pela Fiscalização, bem como pela DRJ, para verificar se os produtos adquiridos pelo recorrente e sobre os quais foram apropriados créditos de PIS e de COFINS podem ser caracterizados como insumos, é que este conceito deve ser extraído da Instrução Normativa SRF nº 404/2004.

I - PRELIMINAR DE SOBRESTAMENTO DO FEITO

Alega o recorrente que a matéria aqui tratada é objeto de Repercussão Geral, no âmbito do STF, através do tema nº 756 (ARE nº 790.928, Recurso Extraordinário - RE nº 841.979, tendo como partes UNILEVER BRASIL GELADOS DO NORDESTE S/A e UNIÃO). Trata-se de Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, I, b, e § 12 (incluído pela Emenda Constitucional 42/2003), a validade de critérios de aplicação da não-cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS previstos nos arts. 3º das Leis federais 10.637/2002 e 10.833/2003 e no art. 31, § 3º, da Lei Federal 10.865/2004. O andamento processual, segundo consulta realizada em 02/12/2019, é o seguinte:

Tema

756 - Alcance do art. 195, § 12, da Constituição federal, que prevê a aplicação do princípio da não-cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS.Há Repercussão?
SimRelator: **MIN. LUIZ FUX**Leading Case: **RE 841979**

Ver descrição [+]

Ver tese [+]

Andamentos	DJ/DJe	Jurisprudência	Detalhes	Processo Relacionado	Recursos
Data	Andamento	Órgão Julgador	Observação	Documento	
23/08/2019	Conclusos ao(à) Relator(a)				
28/05/2018	Intimado eletronicamente		PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL		
17/05/2018	Conclusos ao(à) Relator(a)				
17/05/2018	Intimação eletrônica disponibilizada		Intimação de Despacho, Decisão ou Acórdão - PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL		
17/05/2018	Publicação, DJE		DJE nº 96, divulgado em 16/05/2018	Despacho	
15/05/2018	Deferido	MIN. LUIZ FUX	Em 15/05/2018: "(...) Trata-se de pedido formulado pelo Instituto para Desenvolvimento do Varejo -- IDV (...) ADMITO o ingresso do requerente no feito, na qualidade de amicus curiae".		
12/05/2018	Conclusos ao(à) Relator(a)				
11/05/2018	Petição		Amicus curiae - Petição: 28560 Data: 11/05/2018 às 19:59:30		
16/03/2018	Conclusos ao(à) Relator(a)				
16/03/2018	Petição		Informações - Petição: 14338 Data: 16/03/2018 às 15:55:58		
24/09/2016	Conclusos ao(à) Relator(a)				

Não há que se falar em concomitância, pois a referida ação judicial não foi proposta pela empresa Columbia Trading S/A. Por outro lado, também não há previsão legal nem regimental de sobrestamento de processos, sendo que, pelo Princípio do Impulso Oficial, os julgadores devem mover o procedimento à frente, até o esgotamento da função jurisdicional administrativa. E, por fim, também não há decisão transitada em julgado com efeito *erga omnes* que possa beneficiar o recorrente.

Pelo exposto, voto por negar provimento à preliminar de sobrestamento.

II – PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ

O recorrente afirma que cumpriu todas as regras trazidas pelas normas balizadoras na autuação, ou seja, Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. No entanto, ainda que a Recorrente não tivesse cumprido as restrições exigidas pelas referidas normas, esclarece 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. Conclui, assim, que a decisão da DRJ que manteve o auto de infração deve ser anulada, já que pautada em normas inconstitucionais que foram além do quanto lhes é permitido.

Contudo, a autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de inconstitucionalidade de leis regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário. Aplicação da Súmula Carf nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Pelo exposto, voto por não conhecer do pedido.

III - DESPESAS DE FRETE

Afirma o recorrente que a importação por conta e ordem de terceiros é uma operação de comércio exterior, onde uma empresa (ex: trading company) importa mercadorias ou bens destinados a uma segunda empresa (adquirente), atuando por conta e ordem desta, utilizando-se de seus recursos financeiros e prestando-lhe serviços.

Ressalta que não está discutindo o PIS/COFINS - Importação, mas o PIS e a COFINS cobrado em relação ao faturamento decorrente do serviço prestado pela Recorrente nas operações de importação por conta e ordem de terceiros. E que, neste caso, **não haveria dúvida de que o recorrente faz jus ao crédito relacionadas as despesas de frete, armazenagem, despachante e aluguel, já que são despesas relacionadas aos seus serviços,** utilizados como insumo.

Registre-se que o recorrente não traz qualquer documentação comprobatória de como se deram tais dispêndios, nem de que forma eles são utilizados na prestação de seus serviços, fazendo simplesmente afirmações genéricas de serem necessários em decorrência da natureza da sua atividade, qual seja, realizar operações de importação por conta e ordem de terceiros.

Inicialmente, deve-se destacar que os créditos de PIS e de COFINS na importação não estão regidos pelas leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, mas sim pela Lei nº 10.865/2004, a qual estabelece o seguinte:

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:

(...)

§ 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.

E o art. 7º, inciso I, do mesmo diploma legal, contem a seguinte regra:

Art. 7º A base de cálculo será:

I - **o valor aduaneiro**, 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;

O valor aduaneiro, por sua vez, encontra-se definido pelo Regulamento Aduaneiro vigente à época, o Decreto nº 4.543/2002:

Art. 77. **Integram o valor aduaneiro**, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994): (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

I - **o custo de transporte da mercadoria importada até** o porto ou o 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 à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e

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

(...)

Art. 79. **Não integram o valor aduaneiro**, segundo o método do valor de transação, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, na respectiva documentação comprobatória (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafo 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994):

I - os encargos relativos à construção, à instalação, à montagem, à manutenção ou à assistência técnica, relacionados com a mercadoria importada, executados após a importação; e

II - **os custos de transporte e seguro, bem assim os gastos associados ao transporte, incorridos no território aduaneiro**, a partir dos locais referidos no inciso I do art. 77.

Apesar do recorrente afirmar que não discute créditos de PIS e de COFINS na importação, mas sim o PIS e a COFINS cobrados em relação ao faturamento decorrente do serviço prestado, não traz qualquer documento comprobatório de qual foi a utilização destes fretes. O Auditor-Fiscal, por sua vez, identificou a glosa como sendo referente a “fretes nas operações de importação por conta e ordem de terceiros”:

4.8. **Nas operações de importação por conta e ordem de terceiros**, onde o importador presta serviços de importação a outras empresas, os créditos sobre bens importados

pertencem ao adquirente, portanto, **os fretes efetuados entendem-se como despesas deste adquirente e não do contribuinte.**

4.9. **Analisando 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 gera direito ao crédito, por não fazer parte da base de cálculo de apuração do crédito.

4.10. 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 transporte de mercadorias importadas.

Contudo, ao observar a fundamentação do Fisco, transcrita abaixo, constata-se que, em verdade, o que está sendo glosado é o PIS e a COFINS incidentes sobre o frete nacional, como bem afirma o recorrente:

4.6. 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.

4.7. Pelo mesmo motivo, **também 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.

Conforme decidido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a análise sobre se um determinado produto ou serviço pode gerar créditos de PIS e de COFINS deve ser feita de forma casuística, verificando qual o bem que está sendo produzido ou qual o serviço que está sendo prestado para saber se, naquele caso concreto, o creditamento é efetivamente devido.

O recorrente é sociedade cujo objeto social está descrito no art. 2º do seu Estatuto, à fl. 14:

Artigo 20: A Sociedade tem por objeto social:

a) A realização de operações comerciais no mercado externo, e de produtos importados no mercado interno, por conta própria ou de terceiros;

b) A importação de quaisquer produtos, inclusive medicamentos, insumos farmacêuticos e correlatos, alimentos, cosméticos, perfumes, produtos de higiene e saneantes domissanitários ou serviços, inclusive nos termos do previsto no Decreto-Lei 1.248/72;

c) Compra de insumos e matérias primas no mercado interno;

d) A industrialização de produtos em geral, com estoques próprios ou de terceiros, bem como a sua comercialização no mercado interno;

e) A importação de naftapetroquímica; bem como a de petróleo e de seus derivados, combustíveis, lubrificantes e solventes;

f) O exercício de todas as atividades conexas, conseqüentes ou subsidiárias do comércio exterior;

g) A colocação, promoção, divulgação e comercialização e **distribuição de produtos e serviços importados ou a exportar, no exterior ou no território nacional;**

h) A prestação de serviços de consultoria, de assessoria e planejamento comercial de importação e ou exportação;

i) A participação em outras sociedades comerciais ou civis, como sócia, quotista ou acionista no Brasil e no exterior; e, Representar comercialmente produtos e serviços, assim como suas empresas produtoras, inclusive em feiras, exposições, seminários ou outros eventos promocionais no Brasil e no exterior.

Verifiquei, também, o site institucional da empresa na internet, <https://columbiabr.com/pt-br/solucoes/distribuidora#tab-nav>, acesso em 03/12/2019, onde constam os serviços oferecidos:





Para realizar as atividades previstas na alínea “f” e, em especial, na alínea “g”, entendo que se faz necessária a contratação de empresas para realizar o transporte das mercadorias (conforme notas fiscais às fls. 141/340), e o frete correspondente deve ser considerado como insumo para a prestação do serviço de importação, exportação, logística e distribuição de mercadorias, pela sua essencialidade e relevância.

Pelo exposto, voto por cancelar a glosa referente ao crédito proveniente das aquisições de frete nacional e, por consequência, a parcela do lançamento fiscal correspondente.

IV - DESPESAS DE ARMAZENAGEM

Alega o recorrente que faz jus ao crédito decorrente dos dispêndios com armazenagem, nos seguintes termos:

Por fim, insta destacar que nas operações realizadas pela Recorrente há dois tipos de armazenagem, sendo uma relacionada à 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 Recorrente, que acaba por remover a mercadoria importada do Porto Seco (EADI) para o estabelecimento do importador ou de seus clientes (encomendantes).

E temos que 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 Recorrente 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 ao alegado, a Recorrente anexa ao presente Recurso Voluntário planilha que demonstra todas as Notas Fiscais emitidas, relacionadas à venda pela Recorrente 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 Recorrente 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 3º, IX, da Lei nº 10.833/03.

A glosa foi efetuada sob a seguinte justificativa:

5.1. Conforme o inciso IX, do art. 3º, e inciso II, do art. 15, da Lei 10.833/03, o contribuinte poderá descontar crédito calculado sobre armazenagem de mercadoria na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor (Columbia).

5.2. Cabe destacar, que o crédito sobre despesas com armazenagem, apurado pelo contribuinte, refere-se à operação durante o processo de aquisição, portanto, não previstas pela legislação. Assim, os valores relativos a estas operações, foram glosados, em sua totalidade, da apuração do respectivo crédito, por falta de previsão legal.

Como visto no tópico anterior, o recorrente, para realizar as atividades previstas na alínea “f” e, em especial, na alínea “g”, faz-se necessária a contratação de empresas para realizar o transporte das mercadorias, e o frete correspondente deve ser considerado como insumo para a prestação do serviço de importação, exportação, logística e distribuição de mercadorias.

Além disso, entendo que a armazenagem das mercadorias também se insere como atividade conexa, conseqüente ou subsidiária do comércio exterior, da logística e da distribuição, assim como o próprio frete. Nesse contexto, também deve ser considerado como insumo para a prestação do serviço de importação, exportação, logística e distribuição de mercadorias, pela sua essencialidade e relevância.

Pelo exposto, voto por cancelar a glosa referente ao crédito proveniente dos dispêndios com armazenagem (notas fiscais identificadas no Razão Analítico, fls. 367/387) e, por consequência, a parcela do lançamento fiscal correspondente.

V - DESPESAS COM DESPACHANTES

Alega o recorrente que faz jus ao crédito decorrente dos dispêndios com serviços de despacho aduaneiro, nos seguintes termos:

De tal modo, tendo a Recorrente como atividade principal a realização de operações de comércio exterior, é evidente que todos os gastos indispensáveis à implementação de sua atividade principal, desde que gravados pelo PIS e pela COFINS e pagos à pessoa jurídica domiciliada no Brasil, devem ser considerados como passíveis de creditamento, sob pena de afronta à legislação e à Constituição Federal.

Nesse sentido, é evidente, por qualquer enfoque que se analise a questão, que a Recorrente faz jus à tomada de créditos no tocante às importações praticadas, créditos estes referentes às despesas incorridas a título de frete, armazenagem, despesas com despachantes e aluguéis.

O Fisco, por sua vez, efetuou a glosa sob a seguinte justificativa:

6.1. 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 importados.

(...)

6.4. Para identificar estes valores glosados, além da própria relação apresentada pelo contribuinte, extraímos no SPED Contábil, o Razão da conta “32020103 – Despachantes”, cujo montante encontra-se informado na Planilha de Apuração (Diminuição das Receitas), e identificamos os lançamentos utilizados na apuração do mesmo.

Para o tipo de serviço prestado pelo recorrente, entendo que a despesa com serviços de despacho aduaneiro também se reveste das características de essencialidade e relevância. Além disso, como se depreende do trecho do TVI acima transcrito, a fundamentação do Fisco se baseou na impossibilidade de creditamento de PIS e COFINS vinculados à importação, hipótese distinta daquela que embasou o creditamento por parte do recorrente.

Pelo exposto, voto por cancelar a glosa referente ao crédito proveniente dos dispêndios com despachantes e, por consequência, a parcela do lançamento fiscal correspondente.

V - DESPESAS COM ALUGUÉIS

Apesar do recorrente alegar a possibilidade de creditamento sobre as despesas com aluguéis, observa-se, pelo TVI, que a glosa ocorreu sobre despesas com taxas condominiais:

7.1. Através da análise contábil, constatamos que a empresa apurou créditos sobre despesas com condomínio não previstas no art. 3º das Leis nos 10.833/03 e 10.637/02. Tais despesas foram glosadas da base de cálculo da apuração do crédito e demonstradas no respectivo Razão Analítico, em anexo.

Os valores glosados estão identificados no Razão Analítico, às fls. 388/391. Tais despesas, apesar de indispensáveis, não se constituem como bens ou serviços essenciais nem relevantes ao processo produtivo ou à prestação de serviços do recorrente.

Pelo exposto, voto por manter a glosa referente ao crédito proveniente dos dispêndios taxas condominiais e, por consequência, a parcela do lançamento fiscal correspondente.

VI – CONCLUSÃO

Voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator

Fl. 18 do Acórdão n.º 3401-007.174 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15586.720672/2013-00