



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11065.001185/2009-88  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.708 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de setembro de 2020  
**Recorrente** HARMAN DO BRASIL INDUSTRIA ELETRONICA E PARTICIPACOES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**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.

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

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 da Cofins no regime não cumulativo. Ausência de previsão legal.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as conselheiras Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Maysa de Sa Pittondo Deligne, substituída pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigência de PIS e Cofins em virtude da insuficiência do recolhimento das contribuições no Período de Apuração de 07/2004 a 12/2005, inclusive de Multa Proporcional (75%), nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Conforme se extrai do Relatório de Fiscalização, foram apurados descontos indevidos de créditos das contribuições relativos a “Inclusão da Depreciação na Base de Cálculo dos Créditos no Mês 09/2004” e “Inclusão na Base de Cálculo dos Créditos de Serviços Prestados por Despachante Aduaneiro na Importação de Matéria Prima”.

Ciente da pretensão fiscal, o contribuinte apresentou Impugnação, **somente em relação aos créditos descontados dos serviços de despachantes aduaneiros**, à Delegacia da Receita Federal de Julgamento – RJ que, por unanimidade, entendeu pela sua improcedência, nos termos da ementa que segue:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESPACHANTE ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com despachante aduaneiro, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESPACHANTE ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Cofins não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com despachante aduaneiro, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Insatisfeito com a decisão de primeira instância, recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) alegando a legitimidade do desconto de créditos relativos às despesas com despachantes aduaneiros na importação de insumos.

Em seu pedido, ressalta que os gastos com despachantes aduaneiros são passíveis de descontos de créditos das contribuições nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

O Recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Como já exposto em relatório, o litígio limita-se ao desconto de créditos de PIS e Cofins decorrente das despesas com despachantes aduaneiros na importação de insumos.

A fiscalização e o colegiado de primeira instância concluíram pela impossibilidade de desconto dos créditos em virtude da ausência de previsão legal.

O Auto de Infração, apesar de fundamentar-se tanto nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004, destacou a ausência de previsão legal para desconto dos créditos, trazendo expresso o texto dos artigos 7º e 15 da Lei nº 10.865/2004, que tratam da base de cálculo do PIS e Cofins incidentes na importação e da caracterização de bens e serviços utilizados como insumos.

A Delegacia de Julgamento, por sua vez, aprofundou o estudo da matéria, destacando que, conforme o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 26 de junho de 2012 e a Solução de Divergência Cosit nº 7/2012, os gastos com desembaraço aduaneiro não geram direito de desconto de crédito das contribuições.

A recorrente, inicialmente destaca que não foi realizada qualquer objeção quanto a materialidade das despesas incorridas, sendo o motivo da glosa puramente de direito.

Desta forma, entende que seu crédito está amparado pelos artigos 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, visto o enquadramento das despesas como serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na fabricação e na produção de bens ou produtos destinados à venda.

Ressalta que constituem despesas necessárias e essenciais para a operação da empresa, apresentando inclusive matéria doutrinária, jurisprudencial e constitucional a respeito, buscando argumentar a necessidade do deferimento do crédito de acordo com o próprio princípio da não cumulatividade a que os tributos são submetidos.

Acrescenta que o próprio CARF tem admitido em diversas oportunidades a identidade do conceito de insumos para o PIS e Cofins e os custos operacionais da Pessoa Jurídica, previstos no Regulamento do Imposto de Renda, extrapolando os conceitos previstos no IPI e nas Instruções Normativas n.º 247/02 e 404/04.

O litígio ora em discussão merece alguns destaques.

*A priori*, necessário destacar que, após a emissão do Acórdão recorrido e da própria apresentação do Recurso Voluntário, o Superior Tribunal de Justiça, por meio do REsp n.º 1.221.170/PR, de observância obrigatória por este Colegiado, pacificou o conceito de insumos para fins de desconto de créditos do PIS e da Cofins.

Em síntese, decidiu o STJ que o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela Pessoa Jurídica.

A Receita Federal do Brasil, aplicando o decisão judicial, publicou o Parecer Normativo RFB n.º 5/2018, destacando que:

“a) O “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2)”ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “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”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeira produtiva”;

b.2) “por imposição legal”

Outro ponto que também merece destaque é a exposição da legislação de regência.

A Lei n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, trataram de regulamentar a Contribuição para o PIS e a Cofins não cumulativas, incidentes nas operações realizadas no mercado interno, enquanto que a Lei n.º 10.865, de 2004, instituiu o PIS e a Cofins incidentes sobre a importação de bens e serviços, inclusive a possibilidade de desconto de créditos decorrentes da importação.

A referência à legislação das contribuições incidentes no Mercado Interno e na Importação se mostram importantes no presente caso, dada a característica peculiar do serviço em discussão: serviço de despachante aduaneiro na importação de insumos.

Se por um lado, poder-se-ia alegar vinculação das despesas ao valor dos bens importados e apurar débitos e créditos de PIS/Cofins – Importação, por outro lado, o serviço, prestado por Pessoa Jurídica nacional, seria perfeitamente enquadrado como aquisição de serviço no mercado interno.

A Receita Federal do Brasil, apreciou o tema na Solução de Divergência Cosit n.º 7/2012 e, posteriormente, por meio da Solução de Consulta Cosit n.º 241/2017. Nas duas oportunidades a RFB concluiu pela impossibilidade de desconto de créditos tanto com fundamento nas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, como na Lei n.º 10.865/2004, como abaixo se transcreve:

**“Solução de Consulta Cosit n.º 241/2017:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. SERVIÇOS ADUANEIROS. FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA IMPORTADA.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep:

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

a.1) serviços aduaneiros;

[...]

DOS GASTOS COM SERVIÇOS ADUANEIROS

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

**“Solução de Divergência Cosit n.º 7/2012:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

[...]

**19. Portanto, considerando-se que os dispêndios com desembaraço aduaneiro devem ser tratadas como parte do custo de aquisição das mercadorias importadas, a possibilidade de creditamento em relação ao referido custo deve ser aferida exclusivamente com base na Lei n.º 10.865, de 2004, que dispõe sobre as contribuições incidentes na importação.**

20. Por outro lado, mostra-se absolutamente indevido, em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, qualquer creditamento com base nas Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, que cuidam, respectivamente, de outras contribuições, quais sejam a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas no mercado interno.

21. Embora dispensável, observa-se que **um mesmo dispêndio não poderá gerar crédito duplamente: na forma do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, e do art. 3º das**

**Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Ou seja, não é possível a apuração de crédito sob a égide das duas espécies de contribuições em relação a um mesmo fato econômico, visto que ou se está numa “operação de importação” ou numa “operação doméstica”.**

[...]

24. O direito ao crédito previsto na Lei retrocitada refere-se às contribuições efetivamente pagas na importação e corresponde ao valor resultante da aplicação das alíquotas da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins incidentes no mercado interno no regime de apuração não cumulativa (1,65% e 7,6%, respectivamente) sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições incidentes na importação, acrescido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando integrante do custo de aquisição. É o que se infere da leitura do §1º e do §3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004:

“§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 de efeitos desta Lei.

(...)

§3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o **valor que serviu de base de cálculo das contribuições**, na forma do art. 7º desta Lei, **acrescido do valor do IPI vinculado à Importação**, quando integrante do custo de aquisição”

[...]

26. Nessa senda, o inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe sobre a base de cálculo das contribuições em voga no caso de entrada de bens provenientes do exterior:

“Art. 7º A base de cálculo será:

I – o **valor aduaneiro**, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor 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 desembarço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º deste Lei”

[...]

**32. Assim, nos termos da legislação em estudo, os gastos com desembarço aduaneiro não estão incluídos na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep – Importação e da Cofins – Importação por ocasião da importação de mercadorias. Consequentemente, não há contribuição efetivamente paga sobre esses gastos, não sendo, portanto, passível apuração de crédito sobre os referidos dispêndios.”**

Dos dispositivos acima expostos, percebe-se o posicionamento da Receita Federal de não admitir o desconto de créditos relativos aos gastos com despachante aduaneiro, sejam os vinculados à Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003 ou Lei nº 10.865/2004.

É nesse contexto que se passa a apreciar os argumentos levantados em Recurso Voluntário.

A recorrente, destaca como sua tese principal a essencialidade dos serviços utilizados, sendo permitido o desconto de créditos **com fundamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.**

Como se percebe, o recurso busca o reconhecimento de créditos não cumulativos decorrentes da aquisição de serviço no mercado interno.

Apesar de entender que, *a priori*, o desconto de créditos relativos a despesas com despachantes aduaneiros deveria ser analisada de acordo com o previsto na Lei nº 10.865, de 2004, visto que tais dispêndios são incluídos no custo de aquisição dos bens importados, este Conselheiro não se furta à análise dos créditos à luz das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, como requer o contribuinte, dada a possibilidade de análise autônoma do serviço adquirido no mercado interno.

Entretanto, ainda assim os gastos realizados pela recorrente não se enquadram no conceito de insumos, mesmo após sua ampliação prevista pelo STJ e Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

O contribuinte tem por objeto social a indústria, comércio, a importação e exportação de produtos eletrônicos, entre outras, o que permite concluir que as despesas realizadas com despachantes aduaneiros não fazem parte do **processo produtivo**, nem de forma indireta, não podendo ser classificadas como insumos.

Mais ainda, assim como ressaltado no Acórdão nº 3001-000.728, a utilização dos serviços de despachante aduaneiro sequer é imposta ao contribuinte, podendo este realizar pessoalmente o desembaraço das mercadorias importadas.

Dessa forma, **não haveria como tais despesas serem classificadas como essenciais ou relevantes, visto que não constituem elemento estrutural ou inseparável do processo produtivo; sua falta não priva o produto da qualidade, quantidade e/ou suficiência; e nem integra o processo produtivo pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.**

Assim tem entendido o CARF, como nos Acórdãos abaixo expostos:

**“Acórdão nº 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.”

**“Acórdão n.º 3201-002.592**

Sessão de 28 de março de 2017

Relator: José Luiz Feistauer de Oliveira

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010

[...]

CRÉDITO. SERVIÇOS DIVERSOS RELACIONADOS A IMPORTAÇÃO

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

Por fim, há que se destacar que também não procede o argumento do recurso de identidade entre o conceito de insumos para o PIS e Cofins e os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida no Regulamento do Imposto de Renda.

O tema é pacífico nesse Conselho Administrativo. Conforme abaixo se demonstra, o CARF tem entendido que o conceito de insumos para o PIS e a Cofins se mostram mais amplos do que o admitido para o IPI, mas não guardam identidade com os custos e despesas operacionais do Imposto de Renda:

“Acórdão n.º 9303-009.332

Sessão de 14 de agosto de 2019

Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. NECESSIDADE DO GASTO PARA A ATIVIDADE PRODUTIVA.

O insumo passível de gerar créditos da não cumulatividade da contribuição deve ser aquele relativo a gastos necessários à atividade produtiva. Por um lado, não é necessário que o gasto esteja relacionado a elemento que seja consumido ou sofra desgaste em função de contato com o produto fabricado, conforme determinado pela Legislação do IPI, por outro lado, não é possível o creditamento de todos os custos e despesas considerados dedutíveis de acordo com a legislação do IRPJ.

[...]"

Desta forma, como já anteriormente defendido, percebe-se que a classificação como insumos, para fins de desconto de créditos do PIS e da Cofins, possui regramento próprio, obtido mediante a verificação da essencialidade e relevância do item com o processo produtivo, relação esta não identificada nas despesas com despachantes aduaneiros.

Por tudo exposto, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida