



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10825.720406/2013-95
ACÓRDÃO	3202-002.852 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA BARRA GRANDE DE LENCOIS S A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170. STJ.

O conceito de insumo, instituto disposto pelo inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, afere sua configuração, de modo a permitir o crédito, desde que enquadrado como essencial ou relevante ao processo produtivo do contribuinte, conforme entendimento fincado no REsp 1.221.170/STJ, julgado sob a égide dos recursos repetitivos.

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há como caracterizar que os serviços portuários de movimentação e embarque do açúcar na operação de exportação se enquadram no conceito de insumo, vinculado ao processo produtivo ou à prestação de serviço, conforme definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170. Da mesma maneira, as despesas não se confundem com a armazenagem e com o frete na operação de venda, do que não é possível o aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

ACÓRDÃO

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 Onízia de Miranda Aguiar Pignataro (Relatora) e Juciléia de Souza Lima, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 14-98.053, da 14ª Turma da DRJ/RPO.

Trata-se de exigência fiscal relativa à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e ao Programa de Integração Social – PIS formalizada nos autos de infração de efls. 1.400/1.468 lavrados contra a contribuinte identificada em epígrafe. O feito, relativo a fatos geradores ocorridos em 2009 e 2010, constituiu crédito tributário no total de R\$ 1.202.898,09, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

No Termo de Constatação Fiscal de fls. 1.380/1.385, a autoridade fiscal detalha os fatos e os motivos relacionados ao lançamento. Diz a auditoria que o inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, autoriza a geração de créditos sobre as despesas de armazenagem e frete suportadas pelo vendedor, não havendo, contudo, previsão para a tomada de créditos sobre dispêndios outros relacionados com a movimentação e embarque de mercadorias.

Relata o Termo que a COPERSUCAR à qual a pessoa jurídica autuada é cooperada gera créditos da não cumulatividade sobre as despesas com a armazenagem e o embarque de açúcar, os quais são rateados com seus cooperados. Tais despesas, continua, referem-se a serviços prestados pela CIA AUXILIAR DE ARMAZÉNS GERAIS - CNPJ nº 61.145.488/0003-00, empresa que integra o grupo COPERSUCAR, e que se dividem em dois grupos: armazenagem de açúcar e movimentação de açúcar.

A auditoria destaca texto presente na página da internet mantida pelo grupo COPERSUCAR que informa que a cooperativa, visando ao atendimento das necessidades dos mercados interno e externo, mantém em Santos (SP), o Terminal Açucareiro Copersucar (TAC), considerado um dos maiores e mais modernos terminais de embarque de açúcar no mundo.

Prossegue a autoridade, expondo suas conclusões sobre a documentação examinada:

[...] analisando as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, verificamos que quando se trata efetivamente de despesas com armazenagem há a menção "serviço extraordinário de armazenagem de açúcar ocorrido no mês de..." no campo discriminação dos serviços das notas fiscais, indicando que os valores cobrados, referentes a armazenagem, são consolidados mensalmente.

Processo 10825.720406/2013-95 Acórdão n.º 14-98.053 DRJ/RPO Fls. 3 3

De outra parte, nos serviços ordinários prestados pela CIA. AUXILIAR DE ARMAZÉNS GERAIS, no TAC, em que consta na discriminação dos documentos fiscais "armazenagem e movimentação de açúcar no M/V Lord", verifica-se que houve tão somente o embarque do açúcar, mesmo porque há vinculação do embarque com o navio, no caso descrito navio "M/V Lord".

Foi Intimada a COPERSUCAR, através do Termo de Diligência, Constatação e Intimação Fiscal lavrado em 27/07/2012, a discriminar os valores referentes aos Serviços de Armazenagem e aos Serviços de Movimentação, comprovando tais informações através de documentação hábil e idônea.

Nas respostas apresentadas pela COPERSUCAR não foi apresentada nenhuma discriminação das despesas de embarque e das despesas de armazenagem.

Na resposta ao Termo de Diligência, Constatação e intimação Fiscal lavrado em 27/07/2012 a COPERSUCAR informou: "Relativamente ao item 4B, cabe esclarecer que nas Notas Fiscais de Serviços de Armazenagem referente às prestações ocorridas no Porto de Santos, o termo 'Movimentação' se refere ao serviço de carregamento do açúcar - elevação - para o respectivo Navio, decorrente da venda -exportação do produto para o exterior". Confirmando o fato de que tais despesas de Movimentação não geram créditos, por falta de previsão legal.

Nos documentos de nome "Documentos Diversos - Outros - Notas Armazenagem - 2009", "Documentos Diversos - Outros - Notas Armazenagem - 2010", constantes no processo, encontram-se as notas fiscais dos serviços de armazenagem, os quais geraram créditos de Pis e Cofins ao contribuinte, e que foram aceitas.

Nos documentos de nome "Documentos Diversos - Outros - Notas Movimentação - 2009", "Documentos Diversos - Outros - Notas Movimentação - 2010", constantes no processo, encontram-se as notas fiscais dos serviços de movimentação, os quais geraram créditos de Pis e Cofins ao contribuinte, e que foram glosadas

[...]

Nos Documentos "Documentos Diversos - Outros - Glosas Copersucar Movimentação - 2009" e "Documentos Diversos - Outros - Glosas Copersucar Movimentação - 2010" apresentamos o resumo do itens glosados referentes às despesas com movimentação.

No documento "Documentos Diversos — Outros — Glosas Copersucar Movimentação — 2010" existem itens com a descrição "Prov. Custo Receita Antecipada" no campo "Descrição do Item", sendo todas estas despesas com a empresa COMPANHIA AUXILIAR DE ARMAZÉNS GERAIS. Tais despesas foram glosadas, pois, as Provisões de Custo não geram direitos a créditos, por falta de previsão legal, conforme acima descrito. Salientamos também que a COPERSUCAR não apresentou comprovantes de tais despesas, não sendo citado o número da Nota Fiscal nas planilhas apresentadas.

No documento "Documentos Diversos - Outros - Glosas Copersucar Movimentação - 2010" existem itens com a descrição "Transbordo" no campo "Descrição do Item". Tais despesas foram glosadas, pois, as despesas com Transbordo se igualam as despesas com Movimentação e, conforme acima descrito, não geram créditos por falta de previsão legal.

Processo 10825.720406/2013-95 Acórdão n.º 14-98.053 DRJ/RPO Fls. 4 4

Existem algumas notas glosadas que apresentam discriminação de serviços diferentes de Movimentação, conforme descrito a seguir: Serviços de Operação Portuária, Transbordo de Carga, Segundo Giro, Ad Valorem.

Estas notas apresentam a descrição "Armazenagem" no campo "Descrição do Item", sendo glosadas, pois se igualam as despesas com Movimentação e, conforme acima descrito, não geram créditos por falta de previsão legal, não se caracterizando como despesas com armazenagem.

Tabelas de fls. 1.383/1.384 calculam os valores glosados, em bases mensais.

Notificada do lançamento em 24/04/2013, em 22/05/2013 solicitou-se a juntada da impugnação de fls. 1.474/1.502, contestando o lançamento com base no que segue: a fiscalização valeu-se de interpretação restritiva acerca do aproveitamento de créditos da não cumulatividade ao concluir que a contribuinte teria se apropriado indevidamente de créditos decorrentes de despesas pagas pela COPERSUCAR da qual é cooperada, à Cia Auxiliar de Armazéns Gerais, decorrentes da prestação de serviços de embarque de açúcar VHP a granel e açúcar cristal ensacado para exportação no Porto de Santos; a impugnante é cooperada da COPERSUCAR (Cooperativa de Produtores de Cana-de-Açúcar do Estado de São Paulo), que é a responsável tributário pelo recolhimento do PIS e da COFINS nos termos do que dispõe o artigo 66 da Lei nº 9.430, de 1996, e também efetua o cálculo dos créditos de PIS e Cofins a serem aproveitados, repassando-os a cada uma das cooperadas, de acordo com as despesas suportadas por cada uma delas; tendo em vista que entre suas atividades operacionais está a de industrialização e comercialização de açúcar, é imperativo que disponha de meios operacionais e logísticos suficientes para a realização completa do seu negócio, o que implica dispêndios com embarque do açúcar para os navios de exportação (despesas denominadas nas notas fiscais como "Movimentação", "Serviços de Operação Portuária", "Transbordo de Carga", "Segundo Giro" e "Ad Valorem"); a atividade de exportação do açúcar envolve,

em território nacional, uma série de operações que são realizadas pela Companhia Auxiliar de Armazéns Gerais, previstas em contrato celebrado entre ela e a COPERSUCAR quais sejam o recebimento do açúcar VHP a granel e açúcar cristal ensacado para exportação em sistema de Pool; o descarregamento do açúcar enviado pela COPERSUCAR ou de terceiros fornecedores, no caso a impugnante; a armazenagem no armazém da Companhia, e a atracação dos navios para embarque; pela realização desses serviços, a Copersucar remunera a Companhia, e, posteriormente, rateia as despesas relativas a esses serviços com as empresas cooperadas, suas fornecedoras, dentre as quais a impugnante; analisando-se a descrição da operação realizada no Terminal Açucareiro para a exportação de açúcar, nota-se a essencialidade dos desembolsos Processo 10825.720406/2013-95 Acórdão n.º 14-98.053 DRJ/RPO Fls. 5 5 realizados pela impugnante para que possa auferir receitas no desempenho de sua atividade, pois apenas mediante o recebimento no porto, armazenagem, e embarque do açúcar nos navios e o transporte até o destinatário final, o que pressupõe a movimentação da mercadoria no porto, é que se torna possível realizar a operação de exportação; as prestações de serviço de "movimentação" e "transbordo" são intrínsecas à atividade de exportação do açúcar, já que sem movimentar o açúcar do depósito em que está armazenado, não seria possível levá-lo até os navios, e, sem o posterior transporte, jamais a mercadoria chegaria aos destinatários finais; muito embora o dispositivo legal de que se valeu a auditoria para fundamentar a autuação objeto do presente processo administrativo (artigo 3º, inciso IX das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, 2003) mencione despesas com armazenagem, há, no inciso II do referido artigo 3º das mesmas leis previsão mais ampla, que autoriza os contribuintes a tomarem créditos de PIS e Cofins calculados sobre despesas com "bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda inclusive combustíveis e lubrificantes"; tendo em vista os princípios do regime não cumulativo é inquestionável que a Administração Pública deve respeitar o aproveitamento de créditos na forma realizada pela contribuinte, já que as despesas cujos créditos foram questionados se caracterizam como serviços/insumos imprescindíveis para a realização de sua atividade empresarial, não havendo como desconsiderá-los, sob pena de o PIS e a Cofins incidirem sobre base de cálculo superior ao correspondente ao valor agregado; o conceito de "insumo" deve ser entendido de forma mais ampla do que a estabelecida nas Instruções Normativas nº 247, de 2002 e nº 404, de 2004, contemplando a totalidade dos dispêndios que são necessários e estão relacionados ao ciclo produtivo da empresa, fonte de geração de sua receita e faturamento; se a base de cálculo do PIS e da Cofins sob a sistemática não cumulativa é a receita auferida pela pessoa jurídica, independente de sua classificação contábil, deve-se admitir necessariamente em contrapartida, e sob o próprio princípio que rege a apuração dessas contribuições, o aproveitamento de créditos atrelados às despesas vinculadas e efetivamente necessárias ao auferimento das receitas; no caso concreto, de fato, a descrição do serviço nas

Notas Fiscais emitidas pela Companhia Auxiliar de Armazéns Gerais não abrange todas as espécies de atividades por ela realizadas, muito embora tal segregação esteja devidamente especificada no contrato de prestação de serviços anexo à impugnação; ocorre que a Companhia Auxiliar de Armazéns Gerais é remunerada pela COPERSUCAR (em valor que é proporcionalmente repassado à impugnante) não por um ou outro serviço específico, mas sim pelo tratamento como um todo das mercadorias, desde o recebimento dos veículos até o embarque do navio no porto que faz o transbordo do açúcar Processo 10825.720406/2013-95 Acórdão n.º 14-98.053 DRJ/RPO Fls. 6 6 para os compradores no exterior, o que afasta o entendimento da Fiscalização de que apenas e tão-somente a armazenagem seria parte da linha produtiva da impugnante, e, portanto, passível de creditamento; todas as despesas registradas pela impugnante estão relacionadas ao "caminho" percorrido pela mercadoria exportada desde a chegada ao porto marítimo, passando pelo embarque nos navios até a entrega final aos compradores do açúcar; não se pode desvincular os serviços contratados junto à Companhia Auxiliar de Armazéns Gerais do ciclo da atividade desenvolvida pela impugnante, qual seja, fabricação e exportação de açúcar; a fiscalização questiona os créditos porque, em seu entendimento, não se trataria de "despesas de armazenagem ou frete", estas, sim, passíveis de apropriação de créditos; contudo, embora não se trate de pagamentos realizados a título de armazenagem ou frete, as despesas com a movimentação do açúcar para os navios claramente estão abrangidas pelo conceito de "insumos" em sua acepção mais adequada ao ordenamento, como despesas suportadas para o regular exercício do objeto social da impugnante, conforme restou demonstrado neste tópico de defesa; desse modo, aguarda o cancelamento da glosa dos créditos de PIS e Cofins incidentes sobre as despesas de embarque do açúcar no Porto de Santos e, como consequência, o reconhecimento do direito da impugnante sobre tais créditos; ainda que não se reconheça a procedência dos argumentos acima, o lançamento desconsiderou o inciso IV do artigo 108 do Código Tributário Nacional ao colocar a impugnante em situação de desigualdade com outros contribuintes/concorrentes que exercem a mesma atividade; isto porque, é certo que as despesas havidas com a movimentação da mercadoria no porto, bem como os custos de sua elevação para embarque no navio (momento em que se opera efetivamente a entrega, dadas as condições da cláusula FOB) se trata de meras parcelas do que seriam a "armazenagem" e o "frete" contratado com a mesma finalidade; não há, portanto, razão para dar tratamento desigual aos contribuintes que - em situação de igualdade - arcam com os custos incorridos para a efetiva entrega da mercadoria vendida, buscando fazê-lo por meios distintos; observe-se que, na hipótese de se tratar de mercadoria de menor peso e volume, uma vez contratados o frete e a armazenagem, seria desnecessária a contratação de outros serviços destinados a sua movimentação e elevação, já que tais "serviços" não seriam cobrados do vendedor, por estarem devidamente incluídos no preço pago do "frete" e da "armazenagem"; ou seja, na conjectura acima ventilada (que, na verdade, contempla a maioria dos casos ocorridos no plano dos fatos), não há

a necessidade de contratação de "outros serviços", em razão de os custos de "frete" e "armazenagem" já os contemplarem; como no caso em questão, dado o volume e o peso da mercadoria vendida, há a necessidade da prestação de serviços específica, mas complementar ao "frete" e a "armazenagem", não pode ser a impugnante penalizada, quando Processo 10825.720406/2013-95 Acórdão n.º 14-98.053 DRJ/RPO Fls. 7 7 comparada sua situação com a dos demais contribuintes das exações em apreço, sob pena de ofensa ao que dispõe o artigo 108, IV do CTN; e não se sustente que o rol constante do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003 é taxativo; a jurisprudência administrativa tem dado correto direcionamento à matéria, ao admitir créditos não previstos, mas correlatos àqueles constantes do artigo 3º dos já citados diplomas legais; ante o exposto, deve ser reconhecido o direito de aproveitamento dos créditos decorrentes das despesas com movimentação e elevação da mercadoria vendida, já que se trata de parcela do frete e armazenagem cuja autorização para creditamento é expressa; a inadmissibilidade de aproveitamento dos créditos em questão configurará afronta direta ao que dispõe o artigo 108, IV do CTN.

A impugnação foi julgada improcedente, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM LOGÍSTICA DE EMBARQUE. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com a logística de embarque não dão direito à apropriação de créditos no regime da não cumulatividade, excetuados os dispêndios com armazenagem e fretes nas operações de venda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM LOGÍSTICA DE EMBARQUE. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com a logística de embarque não dão direito à apropriação de créditos no regime da não cumulatividade, excetuados os dispêndios com armazenagem e fretes nas operações de venda.

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

III.1 - CRÉDITOS DE PIS E COFINS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO - CONSIDERAÇÕES GERAIS III.1.1 - Considerações Sobre o Regime da Não-Cumulatividade Para o PIS e a COFINS

III.1.2 – Conceito de Insumos Para Fins de Creditamento de PIS e COFINS Definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, na Sistemática de Recursos Repetitivos

III.2 - ANÁLISE DO CASO CONCRETO – POSSIBILIDADE DO CRÉDITO SER CONSIDERADO COMO DESPESAS DE FRETE PARA VENDA – INCISO IX, DO ART. 3º DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003

As despesas com recebimento, armazenagem, embarque e transbordo do açúcar produzido pela Recorrente, em linhas gerais, consistem em valores pagos à Companhia, responsável pela operação no Porto de Santos onde são embargadas as mercadorias destinadas à exportação.

Analisando-se as notas fiscais emitidas pela Companhia, verificase que a descrição do serviço nelas contido realmente não estão abrangendo todas as espécies de atividades por ela realizadas, muito embora tal segregação esteja devidamente especificada no contrato de prestação de serviços.

III.2 - ANÁLISE DO CASO CONCRETO – POSSIBILIDADE DO CRÉDITO SER CONSIDERADO COMO INSUMO RELEVANTE E NECESSÁRIO À ATIVIDADE – INCISO II, DO ART. 3º DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003 Conforme já mencionado, o STJ definiu, sob o rito dos recursos repetitivos, que a possibilidade do creditamento de insumos deve ser aferida à luz dos critérios de relevância e essencialidade do bem/serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

III.3 – DA INOBSERVÂNCIA AO DISPOSTO NO ARTIGO 108, INCISO IV DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL Por fim, caso ultrapassados os argumentos anteriores de mérito, cumpre demonstrar que o entendimento firmado no auto de infração e na decisão recorrida acabou por colocar a Recorrente, embora realizando a mesma atividade de outros contribuintes/concorrentes, em situação de desigualdade.

Chega-se a tal conclusão da simples leitura do disposto nos arts.

3º, inciso IX, das leis 10.637/02 e 10.833/03, onde se nota que pretendeu o legislador conferir o direito ao crédito das despesas incorridas com armazenagem e frete na operação de venda, quando ônus foi suportado pelo vendedor.

Conforme já esclarecido, não há dúvidas de que os serviços de armazenamento e frete contemplam, de modo geral, a movimentação da mercadoria objeto da transação de venda.

Ante o exposto, requer-se a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o recebimento, conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário, para que, seja reformado o acórdão recorrido para desconstituir as glosas realizadas e os créditos tributários exigidos, cancelando-se integralmente os autos de infração de PIS e COFINS, originários do presente processo administrativo.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

Trata-se originalmente de auto de infração lavrado para exigência de Contribuição para o PIS/PASEP (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), acrescidos da multa de ofício e juros moratórios, em decorrência da revisão de apuração do resultado tributável da Recorrente dos anos-base de 2009 e 2010.

Considerou a Fiscalização que a Recorrente, na qualidade de cooperada, teria se apropriado indevidamente de créditos decorrentes de despesas pagas pela Cooperativa, à Cia. Auxiliar de Armazéns Gerais, relativos à prestação de serviços de embarque de açúcar VHP a granel e açúcar cristal ensacado para exportação no Porto de Santos.

Nesse sentido, verifica-se que o Auditor Fiscal glosou os valores deduzidos pela Recorrente a título de crédito de PIS e COFINS relativos às despesas relacionadas ao embarque do açúcar para o navio exportador.

Em virtude deste entendimento, o Agente Fiscal lançou de ofício os valores de PIS e COFINS que entendeu como devidos, relacionados ao período de julho a novembro de 2014, cumulados com juros de mora e multa de ofício, no valor total original de R\$ 1.202.898,09.

Por outro lado, a Recorrente reitera que é cooperada da Cooperativa (Cooperativa de Produtores de Cana-de-Açúcar do Estado de São Paulo), que é a responsável tributária pelo recolhimento do PIS e da COFINS nos termos do que dispõe o artigo 661 da Lei 9.430/96, e também afeta o cálculo dos créditos de PIS e COFINS a serem aproveitados, repassando-os a cada uma das cooperadas, de acordo com as despesas suportadas por cada uma delas.

Tendo em vista que dentre as atividades operacionais da Recorrente está a de produção e a entrega dos produtos à Cooperativa para comercialização, é imperativo que a Recorrente disponha de meios operacionais e logísticos suficientes para permitir a realização completa da sua atividade empresarial/industrial, o que implica, necessariamente, no reconhecimento de que ocorrerá um dispêndio com despesas de embarque do açúcar para os navios de exportação (despesas denominadas nas notas fiscais como “Movimentação”, “Serviços de Operação Portuária”, “Transbordo de Carga”, “Segundo Giro e “Ad Valorem”).

Conforme detalhado pela recorrente, verifica-se que a atividade operacional de exportação do açúcar envolve uma série de operações que são realizadas pela Companhia Auxiliar de Armazéns Gerais (“Companhia”), previstas no “Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços” (DOC. anexo à Impugnação) celebrado com a Cooperativa, quais sejam:

- (i) receber o açúcar VHP a granel e açúcar cristal ensacado para exportação em sistema de pool;
- (ii) descarregar o açúcar enviado pela Cooperativa ou de terceiros fornecedores, no caso da Recorrente, dentro de um período de 24 horas após a recepção da mercadoria no Terminal;
- (iii) armazenar a mercadoria no armazém da Companhia; e (iv) atracar os navios para embarque da mercadoria da Cooperativa ou de terceiros fornecedores (Recorrente) (cláusula 2ª do referido contrato).

Pela realização desse conjunto de serviços que envolvem o recebimento, transporte, descarga, armazenagem e elevação/embarque do açúcar nos navios, a Cooperativa remunera à Companhia, e posteriormente, rateia as despesas relativas a esses serviços com as empresas cooperadas, suas fornecedoras, dentre as quais se encontra a ora Recorrente.

Analisando a descrição da operação realizada no terminal açucareiro para a exportação do açúcar, nota-se a absoluta essencialidade dos desembolsos realizados pela Recorrente para que possa auferir receitas no desempenho da sua atividade típica, na medida em que apenas mediante o recebimento no porto, armazenagem, embarque do açúcar e transporte até o destinatário final – o que pressupõe a movimentação da mercadoria no porto – é que se torna possível realizar a operação de exportação.

Com efeito, as prestações de serviço de “movimentação” e “transbordo” são intrínsecas à atividade de exportação do açúcar, já que sem movimentar o açúcar do depósito em que está armazenado não seria possível levá-lo até os navios, e sem o posterior transporte, jamais a mercadoria chegaria aos destinatários finais.

Assim, como já amplamente conhecido, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22.02.2008, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, sob o rito de recursos repetitivos, que devem ser considerados insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, os custos e despesas que direta e/ou indiretamente são essenciais ou relevantes para a produção dos bens destinados à venda e/ou da prestação dos serviços vendidos.

Consoante à decisão do STJ:

“(…) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Por outro lado, verifica-se que a DRJ desconsiderou o entendimento vinculante do STJ e procedeu à livre interpretação do inciso II do art. 3º, tendo concluído o seguinte: (fls. 1627):

Como se lê acima, a apuração de créditos da não cumulatividade, na atividade de indústria, se aplica apenas aos itens classificados como insumos que se vinculem às fases de produção ou fabricação dos bens ou produtos destinados à venda ou dos serviços prestados.

Essa leitura permite que de imediato já se possa excluir do conceito de insumos os itens que, ainda que necessários e essenciais à atividade econômica da contribuinte, não se vinculam à produção ou fabricação dos bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços quer porque se refiram a atividades pré ou pós produção ou fabricação, quer porque estejam ligados a atividades à margem do processo produtivo.

Assim, concluindo, ainda que os dispêndios com a logística de embarque do açúcar relacionados à elevação da carga, transbordo e demais despesas de embarque incorridos pela COPERSUCAR, da qual a autuada é cooperada, sejam reconhecidamente indispensáveis à atividade econômica desenvolvida pela contribuinte, não se configuram geradores de crédito do regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins nos termos do art. 3º, II das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, por se relacionarem à fase posterior à produção dos açúcares e, portanto, situação não alcançada pelo dispositivo que dispõem especificamente sobre a geração de créditos de insumos de fabricação.

Do trecho acima, extrai-se duas conclusões: (i) que na interpretação do acórdão supracitado apenas insumos “que se vinculem às fases de produção ou fabricação dos bens” podem ensejar a apuração de crédito, e (ii) que os serviços de elevação de carga transbordo e demais despesas de embarque são indispensáveis à atividade econômica da Recorrente.

Quanto à essencialidade dos serviços para a atividade da Recorrente, de fato não se poderia ter outra conclusão. Isso porque todas as despesas registradas pela Recorrente estão relacionadas ao caminho percorrido pela mercadoria exportada desde a chegada ao porto marítimo, passando pelo embarque nos navios, até a entrega final aos compradores do açúcar.

Em outras palavras, não se pode desvincular os serviços contratados junto à Companhia do ciclo da atividade desenvolvida pela Recorrente, qual seja, a fabricação e exportação de açúcar.

Ademais, para que seja possível a exportação desta mercadoria é imprescindível – do ponto de vista operacional e logístico – que sejam contratados os serviços relacionados ao embarque dos navios, que envolvem a movimentação, o manuseio e a armazenagem de tais mercadorias no porto até o embarque desses insumos nos navios contratados para fazerem a exportação aos compradores da Recorrente.

Ou seja, se não houver prévio processo operacional e logístico do açúcar, não há conclusão do ciclo industrial/comercial da Recorrente, e conseqüentemente, não haverá a geração de receita tributável pelo PIS e COFINS, pelo que a única conclusão possível é que os gastos com serviços de embarque do açúcar no Porto de Santos são passíveis de creditamento para o PIS e a COFINS.

Em que pese o acerto do acórdão quanto ao reconhecimento da essencialidade dos serviços para a atividade da Recorrente, verifica-se que a DRJ equivocou-se ao conferir interpretação própria ao dispositivo legal.

Assim, a nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF emitida pela PGFN para orientar sobre a aplicação do STJ perfila-se ao entendimento da Recorrente, na medida em que trata da relevância/essencialidade do insumo à atividade do contribuinte, sem qualquer vinculação restritiva ao processo de industrialização. Vejamos:

“Observação 2. Se, por um lado, a decisão do STJ, no RESP nº 1.221.170/PR, afastou o critério mais restritivo adotado pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse adotado critério demasiado elástico, o qual iria desnaturar a hipótese de incidência das contribuições do PIS e da COFINS. Entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda. Desse modo, não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua do contribuinte direta ou indiretamente que serão consideradas insumos. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade desenvolvida, sob um viés objetivo. A análise da essencialidade deve ser objetiva, dentro de uma visão do processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.”

Nesse sentido, a preocupação da PGFN ao emitir a nota de interpretação do julgado do STJ é conter o elastério dos conceitos de “essencialidade” e “relevância” para a atividade empresarial. No entanto, essa preocupação não procede no caso presente, porque o próprio acórdão recorrido reconheceu que se trata de insumos ESSENCIAIS.

Portanto, verifica-se que a Nota da PGFN é útil para corroborar que a análise dos insumos deve ser feita tendo como base a “atividade empresarial precípua do contribuinte”. Assim sendo, o entendimento firmado pela DRJ no sentido de que os insumos em questão não se vinculam à fase de produção é contrário tanto ao que restou decidido pelo STJ, quanto à orientação da PGFN sobre o tema, razão pela qual deve ser reformado.

Ademais, como bem detalhado pela recorrente: “ainda que se entenda que os pagamentos não se enquadram como frete de operação de venda, decerto que estão abrangidos pelo conceito de insumo, nos termos do entendimento firmado pelo STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, uma vez que são essenciais à atividade empresarial”.

Dessa forma, verifica-se que o serviço de movimentação e transbordo para embarque do açúcar pelos navios é essencial e diretamente relacionado à cadeia produtiva da Recorrente, já que sem tais serviços a mercadoria exportada não chegaria ao estabelecimento dos clientes da Recorrente.

Diante das considerações, deve ser reformada a decisão proferida pela DRJ.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Redator designado

Em que pese o sempre bem fundamentado voto da nobre Relatora, ousou divergir quanto à possibilidade de crédito relativo às despesas com movimentação e embarque do açúcar.

A despeito do que sustenta a recorrente, no sentido de que são imprescindíveis para suas finalidades comerciais todas as despesas com movimentação de açúcar para fins de embarque no navio, caracterizando-se como despesas armazenagem e frete na operação de venda, previsto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, os conceitos de essencialidade e relevância, definidos pelo STJ no REsp nº 1.221.170, referem-se exclusivamente ao termo “insumo”, que somente se verifica no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, quando da aquisição de bens e serviços utilizados na prestação de serviços ou na produção de bens.

Pois bem, as despesas em questão, por ocorrerem após o encerramento da fase produtiva da recorrente, não se enquadram no conceito de insumo. Em relação à possibilidade de tomada de crédito pelo inciso IX do art. 3º, por concordar com o julgador de piso, tomo como minhas as suas razões de decidir e passo a reproduzi-las:

Assim, ao contrário do que fez em relação à possibilidade de geração de créditos sobre itens considerados insumo de produção ou da prestação de serviço, definida de forma mais genérica, ao autorizar as hipóteses de apuração de créditos sobre itens não classificados no conceito de insumo, o legislador, como se viu na listagem acima, foi bastante específico, definindo detalhadamente as rubricas que pretendeu incluir entre as geradoras de créditos.

Entre elas não se encontram as despesas relacionadas a outros dispêndios pós produção relacionados à comercialização que não as de armazenagem e frete nas operações de venda. Tratando-se de direito excepcional à regra geral de apropriação de créditos que alcança somente os insumos, as demais hipóteses de apuração de crédito devem ser interpretadas estritamente de acordo com a letra

da lei. E nela não há disposição para que sejam apurados créditos sobre dispêndios com embarque, elevação de cargas, transbordo, etc.

Ao contrário do que defende a contribuinte, essas rubricas não se confundem com a própria armazenagem ou com os fretes, não sendo parcelas desses serviços, tanto que podem ser prestados por pessoas jurídicas diferentes.

Por fim, o art. 108 do Código Tributário Nacional é norma de integração dirigida ao aplicador da lei quando o ordenamento não tiver disposição expressa. Confira-se sua redação:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

No caso em exame, como discutido, a legislação é expressa quanto aos itens geradores de crédito, não havendo essa possibilidade para despesas portuárias além da armazenagem e do frete nas operações de venda, não sendo cabível invocar o art. 108, do CTN.

Assim, resta concluir pela correção do procedimento tanto em relação à glosa de créditos apurados sobre despesas portuárias pagas a título de movimentação de açúcar que fogem do conceito de armazenagem ou de frete.

O acórdão recorrido encontra-se alinhado com as decisões já de muito tempo da 3ª Turma da CSRF, cujas ementas parciais passo a transcrever:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 28/06/2007

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de produtos minerários. Não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

(Processo nº 10640.720819/2009-51, Acórdão nº 9303-016.612, Sessão de 14 de março de 2025, Conselheiro Alexandre Freitas Costa)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE PARA REMESSA DE ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O gasto com fretes na remessa de armazenagem na exportação não enseja a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como insumo, por não atender aos requisitos de essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ nº REsp 1.221.170/PR, e nem como frete de venda, por não corresponder efetivamente a uma operação de venda.

(Processo nº 15868.000012/2010-91, Acórdão nº 9303-016.438, Sessão de 24 de janeiro de 2025, Conselheiro Rosaldo Trevisan)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM RECEPÇÃO, EXPEDIÇÃO, CARGA, DESCARGA, BRAÇAGEM, TAXAS ADMINISTRATIVAS E MONITORAMENTO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As operações de recepção e expedição, carga e descarga, braçagem, taxas administrativas, e monitoramento não se confundem com o custo de armazenagem e nem com o frete na venda, e não possibilitam o aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas (PIS e COFINS).

(Processo nº 11080.730705/2012-71, Acórdão nº 9303-016.145, Sessão de 10 de outubro de 2024, Conselheiro Rosaldo Trevisan)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

CRÉDITOS. DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. RAZÕES SEMELHANTES ÀS ADOTADAS EM JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, PARA FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, visto que tais despesas não constituem insumos ao processo produtivo, por ocorrerem posteriormente a tal processo, e nem constituem fretes de venda. A mesma razão de decidir se presta aos serviços portuários na exportação, que são despesas

incorridas após o processo produtivo, não se enquadrando nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda (Acórdão nº 9303-014.067).

(Processo nº 10480.726743/2012-53, Acórdão nº 9303-015.527, Sessão de 18 de julho de 2024, Conselheira Denise Madalena Green)

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

Ano-calendário: 2009, 2010

CRÉDITOS. DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. RAZÕES SEMELHANTES ÀS ADOTADAS EM JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, PARA FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, visto que tais despesas não constituem insumos ao processo produtivo, por ocorrerem posteriormente a tal processo, e nem constituem fretes de venda. A mesma razão de decidir se presta aos serviços portuários na exportação, que são despesas incorridas após o processo produtivo, não se enquadrando nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda.

(Processo nº 13855.720548/2014-74, Acórdão nº 9303-014.067, Sessão de 13 de abril de 2023, Conselheiro Rosaldo Trevisan)

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

Período de apuração: 01/11/2011 a 31/12/2011

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

(Processo nº 10880.722039/2015-61, Acórdão nº 9303-011.464, Sessão de 20 de maio de 2021, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

(Processo nº 13227.720215/2012-80, Acórdão nº 9303-011.669, Sessão de 21 de julho de 2021, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS PIS. DESPESAS PORTUÁRIAS. ESTUFAGEM DE CONTAINER. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação("estufagem de containeres") seriam insumos do processo produtivo para a produção de couro. Não se encaixam no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte. Não são insumos, porque o produto já está pronto e não são despesa de venda, por ser anterior a ela. Trata-se de despesas operacionais, sem previsão de crédito.

(Processo nº 10930.000581/2006-36, Acórdão nº 9303-012.961, Sessão de 16 de março de 2022, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado)

Portanto, os dispêndios com movimentação e embarque do açúcar referem-se a despesas operacionais não essenciais e relevantes ao processo produtivo da recorrente, não podendo se enquadrarem no conceito de insumo, tampouco à hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que se restringe às despesas com armazenagem e frete na operação de venda.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe