



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13855.720548/2014-74
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.067 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de abril de 2023
Recorrente USINA SÃO FRANCISCO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, negou-se provimento, por voto de qualidade, vencida a Conselheira Erika Costa Camargos Autran (relatora) e os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte, ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3401-007.295**, de 29/01/2020, cuja ementa e dispositivo de decisão se transcrevem a seguir:

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

Ano-calendário: 2009, 2010

COFINS. CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo da COFINS Não-Cumulativa somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009, 2010

PIS. CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo do PIS Não-Cumulativo somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Houve apresentação de Embargos de Declaração por parte do contribuinte, suscitando omissão e contradição. No entanto, foram rejeitados em Despacho de Admissibilidade de Embargos, fls. 4327.

A empresa foi cientificada do Despacho de Admissibilidade dos Embargos e apresentou Recurso Especial suscitando divergência com relação as seguintes matérias:

3.1 Crédito de Pis e Cofins. Serviços portuários, na venda, como insumos (art. 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003)

3.2 Crédito de Pis e Cofins. Serviços portuários na venda como armazenagem e frete (art. 3º, inciso IX das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003)

O Recurso Especial foi admitido conforme despacho de fls. 4599.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões requerendo o não provimento do Recurso Especial da Contribuinte.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 4599.

Do Mérito

No mérito, a divergência suscitada pela Contribuinte diz respeito as seguintes matérias:

1-Crédito de Pis e Cofins. Serviços portuários, na venda, como insumos (art. 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003)

2-Crédito de Pis e Cofins. Serviços portuários na venda como armazenagem e frete (art. 3º, inciso IX das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003)

De acordo com a Contribuinte os serviços de carga (embarque) são utilizados nas operações portuárias atinentes às operações de venda das suas mercadorias ao exterior, prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País (integrando a base de cálculo do PIS e da COFINS por elas devidos), e que portanto, caracterizam-se, como custos que são arcados por ela para o envio das suas mercadorias para o exterior e, como tal, estão em consonância com a racionalidade da sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS.

Esse assunto já foi analisado por essa turma em 15 de abril de 2021, Acórdão n.º 9303-011.412 - cujo o voto vencedor foi da Ilustre Conselheira Vanessa Marini Cecconello, e tece a seguinte ementa:

SERVIÇOS PORTUÁRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Em razão das operações de importação e exportação, tanto de matérias-primas como dos produtos acabados, as despesas com serviços portuários mostram-se essenciais ao processo produtivo da empresa nas etapas iniciais e finais. Além disso, os serviços portuários permitem o envio das mercadorias até o destino final e permite a continuidade de suas atividades fabris.

Em seu voto a Relatora trouxe os seguintes argumentos, o que peço licença, para adotar como razão de decidir

Com a devida vênia ao voto do Ilustre Conselheiro Relator, ousou-se divergir do seu entendimento tão somente no que tange ao provimento ao recurso especial do Contribuinte, **reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições de PIS e COFINS quanto às despesas com serviços portuários**. Portanto, o presente voto vencedor restringe-se ao reconhecimento do direito ao crédito relativo às despesas com serviços portuários, tendo prevalecido o voto do Nobre Relator quanto às demais matérias.

No acórdão recorrido, o Colegiado a quo entendeu por reverter a glosa e negar provimento ao recurso voluntário, pois os serviços portuários, embora possam revelar-se importantes para a atividade econômica do contribuinte, não são insumos por serem despesas incorridas após o processo produtivo, in verbis:

[...]

Para melhor visualização dos documentos juntados ao processo, seguem abaixo os serviços relacionados pela Recorrente:

serviços portuários;

Tendo em vista tal conceito de insumos e voltando ao caso concreto, há que se concluir que gastos portuários, como é o caso dos serviços de movimentação e embarque, ainda que, eventualmente, possam se mostrar necessários à atividade econômica da pessoa jurídica, não podem ser considerados insumos, uma vez que constituem despesas incorridas após o processo produtivo.

De fato, os referidos dispêndios ocorrem após o período de duração do processo produtivo, não guardando a fundamental e necessária relação de pertinência com a produção, razão pela qual não se aplica a eles o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS não-cumulativos.

Glosa mantida.

[...]

De outro lado, em sede de recurso especial, o Sujeito Passivo alega que há de ser reconhecidos os serviços portuários como insumos, em consonância com o decidido pelo STJ, no REsp nº 1.221.170, tendo em vista que “os encargos aduaneiros compreendem os serviços portuários, tais como despesas com desestiva (tirar a carga de bordo), descarga armazenagem, despachante, emissão documentos fiscais, frete pago no transporte efetuado no território nacional, etc.; [...]”.

Para análise do item em específico, explicita-se primeiramente o conceito de insumos adotado no presente entendimento.

1 Conceito de insumos

Passa-se à análise do item com relação ao qual pretende o Contribuinte ver revertido o acórdão recorrido, reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas sobre os gastos com serviços portuários.

2 Serviços portuários

Entende-se assistir razão ao Contribuinte quanto à essencialidade e relevância dos serviços portuários para o seu processo produtivo, por serem inerentes à entrada ou saída de mercadorias do país

Conforme se depreende do contrato social, a INGREDION é pessoa jurídica de direito privado, tendo como objeto social a moagem de milho, mandioca e outros vegetais apropriados, para fabricação de amidos, féculas, glicoses, dextrinas, maltodextrinas, óleos e outras substâncias similares. **Em razão das operações de importação e exportação, tanto de matérias-primas como dos produtos acabados, as despesas com serviços portuários mostram-se essenciais ao seu processo produtivo.** Nesse sentido, foi também esclarecido no Laudo Técnico apresentado pelo Contribuinte nos autos (e-fls.1.718 e 1.719):

[...]

Para o caso particular da Ingredion, determinados insumos (reagentes catiônicos, catalisador de níquel, entre outros) e produtos acabados específicos (óleo de milho, amido modificado, glucose, sorbitol, etc) são importados e exportados, respectivamente,

por meio dos portos brasileiros, obrigando a companhia, obviamente, a utilizar as estruturas citadas e explicadas anteriormente assim como a se sujeitar às normativas alfandegárias inerentes ao comércio internacional.

Os serviços retroportuários e portuários são de extrema importância nas etapas iniciais e finais do processo produtivo da empresa pois as movimentações, armazenamento, embarque e desembarque das mercadorias permitem o envio das mesmas até o destino final e, dependendo o sentido do tráfego (importação ou exportação), paralisaria algumas atividades fabris e, também, restringiria seu campo de abrangência, ocasionando a perda de uma fatia significativa do mercado internacional e, consequentemente, levando a deterioração de suas finanças em ambas as situações.

[..]

Portanto, por se enquadrarem no conceito de insumos do art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, deve ser reconhecido o direito ao creditamento das despesas com serviços portuários, dando-se provimento ao recurso especial do Contribuinte.

Entende-se que a pretensão da Recorrente encontra respaldo na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, podendo-se admitir a tomada de créditos das despesas aduaneiras com capatazia, tendo em vista enquadrarem-se no conceito de insumos, previsto no inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03. Além disso, também o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/03 prevê que as despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, desde que suportadas pelo vendedor, são passíveis de dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS.

As despesas de capatazia mostram-se como parte imprescindível no processo de exportação, já que referidas atividades de movimentação de carga e descarga, capatazia e monitoramento e taxa de risco tratam-se de etapas imprescindíveis para que os produtos produzidos pela Recorrente cheguem até o seu destino.

Pode-se, inclusive, equiparar referidos créditos com o reconhecimento do direito ao crédito sobre as despesas com frete no transporte de insumos, dos produtos em elaboração e dos produtos acabados entre estabelecimentos dos contribuintes, por se constituírem em etapa essencial ao processo produtivo, o que vem sendo reconhecido por este Colegiado, a exemplo do Acórdão n.º 9303-004.673.

Nesse sentido, deve ser dado provimento ao recurso especial do Contribuinte.

Cita-se trechos do voto proferido no Acórdão n.º 3402-007.189, de relatoria da il. Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, indicado como paradigma, que por unanimidade de votos, afastaram as glosas sobre os serviços portuários na importação de insumos, como razões para decidir:

Como se sabe, este Colegiado tem adotado o conceito de insumo delimitado no REsp n.º 1.221.170/PR (2010/02091150) cuja ementa consta abaixo:

(...)

Não obstante isso, no mérito, deve o Colegiado analisar se o óbice apontado pela fiscalização na diligência para o creditamento referente a rubrica “Serviços Operações Portuárias” está em consonância com o conceito abstrato de insumo delimitado no Voto da Ministra Regina Helena Costa no REsp n.º 1.221.170/PR e com as demais normas de creditamento da contribuição.

Como se vê acima, o único óbice colocado pela fiscalização para os serviços portuários foi o fato de não haver direito ao crédito sobre o bem (insumo) importado, o que, a seu ver, impediria também o creditamento do serviço aplicado sobre ele. Com relação à questão da demonstração, solicitada pelo Colegiado no item iii) da Resolução, de que os serviços estariam vinculados diretamente aos insumos importados e não se tratariam de despesas gerais da empresa, a recorrente apresentou argumentação e documentos nesse sentido na diligência, mas a fiscalização não apontou qualquer falha quanto a esse procedimento.

Incumbe, então, verificar se os serviços portuários em si, considerados separadamente dos bens (insumos importados) sobre os quais são aplicados anteriormente a sua entrada no processo produtivo, poderiam ser considerados relevantes ou essenciais ao processo produtivo da recorrente.

Quando se diz que tal bem é essencial ao processo produtivo de determinado contribuinte, ele o é, logicamente, já devidamente localizado no estabelecimento da adquirente/contribuinte onde será utilizado. A "essencialidade" do serviço portuário existe em face da essencialidade do próprio bem (insumo importado). Os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. Embora antecedam o processo produtivo da adquirente, são serviços essenciais a ele. A subtração do serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado.

Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente, cabível é o direito de crédito das contribuições em face de tais serviços, independentemente do efetivo creditamento sobre os insumos importados.

Dessa forma, entendo que devem ser afastados os óbices apontados pela fiscalização na diligência, cabendo a reversão integral das glosas efetuadas sob a rubrica "Serviços Operações Portuárias".

...

Assim, entendo que os procedimentos de "elevação" na exportação, mesmo ocorrendo após a produção das mercadorias, exatamente por serem indispensáveis às atividades do contribuinte concederiam direito de crédito de PIS e de COFINS.

2-Crédito de Pis e Cofins. Serviços portuários na venda como armazenagem e frete (art. 3º, inciso IX das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003)

Neste caso, os gastos se referem a movimentação e embarque das mercadorias nos navios e serviços portuários com destino à exportação e que se enquadrariam como armazenagem ou frete a que se refere o art. 3º, IX, da Lei n. 10.833, de 2003 (aplicável também ao PIS nos termos do inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003).

No presente caso, entendo que os gastos logísticos na aquisição de insumos geram direito ao crédito, como componentes do custo de aquisição. Tendo em vista o Resp 1.221.170/PR, os gastos logísticos essenciais e/ou relevantes à produção dão direito ao crédito. Incluem-se no contexto da produção os dispêndios logísticos na movimentação interna ou entre

estabelecimento da mesma empresa. Os gastos logísticos na operação de venda também geram o direito de crédito, conforme inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, pois estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”.

Essa matéria já foi examinada pela 3ª Turma da CSRF. O colegiado reiterou o direito ao creditamento de PIS e COFINS sobre valores como os ora examinados:

“PIS NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS COM O DESCARREGAMENTO DE MERCADORIAS NO PORTO E SEU TRANSPORTE ATÉ A UNIDADE FABRIL POR TUBOVIA. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS não cumulativo **sobre despesas com o descarregamento de mercadorias no porto e seu transporte até a unidade fabril por tubovia, despesas de armazenagem e fretes na operação de venda**”

(Acórdão 9303-005.941, Rel. Demes Brito, J: 20/01/2017)

Além do Acórdão acima, cito ainda alguns julgados onde o CARF, ao analisar operações decorrentes das atividades agroindustriais das usinas de açúcar e álcool (caso da contribuinte), afastou a glosa com custos decorrentes de serviços portuários, **inclusive serviços de elevação / carregamento**:

Acórdão n.º 3301-002.061

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS. CUSTOS DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS. Os custos incorridos com serviços de desestiva/produção (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias primas no armazém alfandegado), geram créditos dedutíveis da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou passíveis de ressarcimento”

Acórdão n.º 3402-002.526

“PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. ABRANGÊNCIA E LIMITES. Concedem o crédito das contribuições ao PIS e à COFINS os serviços de armazenagem, sendo a estes inerentes os serviços portuários que compreendem dispêndios com serviços de carregamento, armazenagem na venda, emissão notas fiscais de armazenamento/importação e serviços de medição de equipamentos portuários”

Acórdão n. 3301004.392

“NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPORTAÇÃO. Comprovada a essencialidade no processo de industrialização de bens

destinados à venda, é possível a apuração de crédito da não cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, dos dispêndios da pessoa jurídica com: a) armazenagem de insumos importados no recinto alfandegário; b) fretes dos insumos importados do recinto alfandegário até o estabelecimento industrial e c) contratação de empresa terceirizada para disponibilização de mão de obra temporária aplicada diretamente no processo industrial”

Acórdão. n. 3402-008.178

DESPESAS COM SERVIÇOS DE DESESTIVA, ARMAZENAGEM NA IMPORTAÇÃO E MOVIMENTAÇÃO DA CARGA. ESSENCIALIDADE AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO. Os serviços de desestiva, armazenagem e movimentação da carga da área portuária constituem elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, permitindo a chegada do insumo até o estabelecimento industrial, sendo essencial à produção do bem comercializado.

Acórdão n.º 3403-002.319

“PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO. Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas”

Diante do exposto, entendo que apesar desses serviços terem ocorrido sobre o produto já acabado não tira o condão de impedir o direito de crédito de PIS e de COFINS.

Do dispositivo

Dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Fl. 10 do Acórdão n.º 9303-014.067 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 13855.720548/2014-74

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado

Externo no presente voto minha divergência em relação ao posicionamento da relatora, no tema referente à impossibilidade de tomada de créditos das contribuições não cumulativas sobre serviços portuários na exportação.

Tais serviços notoriamente ocorrem após a conclusão do processo produtivo, o que impede que sejam considerados “insumos” necessários à obtenção do produto final. Em adição, esses serviços portuários na exportação cristalinamente não constituem “frete na venda”, o que impossibilita a tomada de crédito com base no inciso IX do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas.

Em relação aos precedentes da CSRF citados no voto da relatora, cabe salientar que o primeiro (Acórdão 9303-011.412) foi decidido com base no critério de desempate em vigor na época, disciplinado pela Lei 13.988/2020. E o segundo (Acórdão 9303-005.941) mescla dois debates bem distintos: o de despesas portuárias na importação, antes do processo produtivo, e o relativo a despesas portuárias na exportação, após o processo produtivo (tema em debate no presente processo).

Quanto às menções a acórdãos de turmas ordinárias (3301-002.061, 3301-004.392, 3402-002.526, 3402-008.178 e 3403-002.319), cabe destacar que os Acórdãos 3301-002.061, 3301-004.392, 3402-008.178 e 3403-002.319 tratam de serviços portuários na importação, anteriores ao processo produtivo (tema - repita-se - não analisado no presente processo, e que envolve racionalidade jurídica distinta). E o Acórdão 3402-002.526, o único que trata de serviços portuários na exportação, após o processo produtivo, teve o resultado revertido na CSRF, pelo Acórdão 9303-006.866.

Portanto, o amparo jurisprudencial para o crédito é, a nosso ver, frágil.

Sobre o mérito, nossas razões de divergência são, basicamente, as mesmas presentes em outro tema frequentemente debatido nesta Câmara uniformizadora, igualmente presente após o processo produtivo: os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Tal tema, em composição recente da CSRF, continua a ser decidido (a exemplo dos serviços portuários) contingencialmente, longe de externar um posicionamento sedimentado. Veja-se o resultado registrado em ata para o Acórdão 9303-013.338 (processo administrativo nº 10480.722794/2015-59, julgado em 20/09/2022):

“...por maioria de votos, deu-se provimento em relação a frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, vencidos os Cons. Rosaldo Trevisan, Jorge Olmiro Lock Freire, Vinícius Guimarães e Liziane Angelotti Meira (o Cons. Carlos Henrique de Oliveira acompanhou o relator pelas conclusões em relação a tal tema, por entender aplicável ao caso apenas o inciso IX do art. 3º das Leis de regência das contribuições)” (grifo nosso)

Não se pode afirmar, categoricamente, qual é a posição conclusiva na apreciação de tal tema, na CSRF. Aparentemente, na composição recente da 3ª Turma da CSRF, metade dos conselheiros (Cons. Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Ana Cecilia Lustosa da Cruz) entende que tal crédito seria duplamente admissível, tanto com base no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições (*“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”*), quanto com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (*“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”*).

Também em relação aos serviços portuários na exportação, cabe indagar se quem concede crédito entende tratar-se tais rubricas de insumos ou de fretes na venda.

Relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

E o REsp nº 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio *web* do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente**: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (*grifo nosso*)

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (*grifo nosso*)

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

“(…) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (...)” (grifo nosso)

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”, a exemplo dos “serviços portuários na exportação”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? OU, como a ausência de serviços portuários posteriores à conclusão do processo produtivo afetaria a obtenção do produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado ou sofreu serviços em porto, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. O raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes, assim como para serviços portuários na exportação.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei nº 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“*frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*”), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos ou a prestação de serviços portuários na exportação, inequivocamente, não constitui uma venda.

Pelo exposto, ao examinar atentamente textos legais e precedentes do STJ, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos

de uma mesma empresa, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise. E, com base nessas mesmas razões de decidir, não cabe o crédito em relação a serviços portuários na exportação, igualmente realizados após o processo produtivo, e sem caracterizar fretes na venda.

Diante do exposto, no que se refere ao tema aqui em análise (serviços portuários na exportação), voto por **conhecer** e, no mérito, para **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo a glosa fiscal em relação aos serviços portuários na exportação.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan