



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.003535/2005-69
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.000 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 12 de novembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FBA - FRANCO-BRASILEIRA S/A ACUCAR E ALCOOL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PIS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DESPESAS PORTUÁRIAS

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018. Assim, é prevista a concessão de créditos do PIS, entre outras situações, a gastos com insumos ou frete/armazenamento na venda de produtos. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No caso, as despesas portuárias - de capatazia e estivas, movimentação de carga, serviços de embarque, despesas com estadia de container, assessoria logística, serviço de despacho aduaneiro, etc, não dão direito a crédito por não caracterizarem insumo nem frete/armazenamento na venda do produto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3201-004.279**, de 23/10/2018 (fls. 607/628), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF/MF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Declaração de Compensação

Este processo trata de Declaração de Compensação (DCOMP) - formulário de fl. 11, protocolada em 21/12/2005, por meio da qual a Contribuinte declarou a compensação de débitos de IRPJ e CSLL, com créditos de PIS - não cumulativo, apurados no 4º Tri/2004.

No procedimento de auditoria dos créditos, realizado pela DRF Piracicaba/SP, relatado no Termo de Informação Fiscal (TIF) de fls. 117/125, nos seguintes termos: *"Assim, visto que somente os créditos apurados sobre os custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes de exportação de mercadorias para o exterior podem ser utilizados para a compensação de outros débitos da empresa, após a dedução da contribuição ao PIS/PASEP devida no mês, temos que o valor de crédito disponível para compensação ou ressarcimento no PA 10/2004 é de R\$ 96.278,79, em 11/2004 de R\$ 99.128,19 e em 12/2004 de R\$ 104.824,44."* O resumo do Demonstrativo encontra-se elaborado na Tabela de fls. 123.

Consta do referido TIF, que as glosas procedidas pela Fiscalização, nos "centros de custos"/contas contábeis, relativos às seguintes aquisições de bens e serviços, cujo creditamento não estava autorizado pela legislação regente: *Armazém de Açúcar; Oficina Caldeiraria; Oficina Mecânica/Manutenção/Automotiva; Oficina Elétrica/Instrumentos; Tonéis de Alcool; Gerência regional IND; Administração/Planejamento IND; Brigada e Combate Incêndio; Ferramentas operacionais e materiais e utensílios elétricos (para manutenção de imóveis); Consumo de água (setor agrícola - exceto irrigação); Manutenção e Conservação Civil; Despesas de Estadias; Despesas com serviços de logística de exportação e supervisão de embarque; Despesas Portuárias; Aluguel de propriedade rural.*

Com relação às aquisições de mercadorias e serviços utilizados no processo industrial, a Fiscalização limitou o reconhecimento do direito creditório ao conceito de insumos prescrito no art. 66, §5º, inc. I, alíneas "a" e "b", da IN SRF n.º 247, de 2002, a saber:

1) as despesas com combustíveis de veículos do setor industrial foram excluídas, do reconhecimento do crédito, "porque não se referem a veículos que transportam insumos";

2) com relação às despesas portuárias, considerou-se "apenas aqueles gastos expressamente discriminados nos documentos como de armazenagem ou frete (art. 8º, II, "e" da IN SRF 404/2004), sendo excluídos os demais serviços";

3) às despesas de aluguel de propriedade rural ("Arrendamento Manacá"), pontuou que foram excluídas porquanto a legislação regente só autorizava crédito de aluguéis de máquinas, prédios e equipamentos (art. 66, II, "b", da IN SRF 247/2002);

4) quanto aos lançamentos do crédito presumido da Agroindústria, "foram excluídos os serviços contabilizados em centros de custo não diretamente relacionados à produção, nos termos do art. 68 da IN SRF 247/02, na redação da IN SRF 358/03.

Com base no trabalho da Fiscalização, foi proferido o Despacho Decisório nº 1.531, de 2009, de fls. 233/247, que concluiu pelo reconhecimento parcial do direito creditório.

Manifestação de inconformidade e Decisão de 1ª Instância

O Contribuinte foi cientificado do referido Despacho Decisório e apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 265/291, argumentando, em síntese, que:

a) a não-cumulatividade da contribuição PIS não deve ser equiparada com a não-cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI, uma vez que a primeira "tem origem na legislação infraconstitucional (Lei nº 10.637, de 2002). Para o PIS "aos contribuintes foram atribuídas hipóteses em que o crédito é assegurado, baseando-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e encargos, além da instituição de créditos presumidos";

b) como é de ampla sabença, o termo insumo representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, etc.;

c) a RFB, a pretexto de interpretar e aplicar a legislação federal, ilegalmente, limitou o conceito de insumos nas Instruções Normativas 247/02 e 404/04;

d) com relação às glosas relativas aos bens utilizados como insumos, estas não podem prevalecer porquanto "tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo;

e) com relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial", assim como "ao transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização". Portanto, "sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar";

f) no item de serviços utilizados como insumos, destacam-se os serviços de manutenção da mecanização industrial e transporte de resíduos industriais (vinhaça) utilizados nas lavouras, tendo em vista que todos os itens glosados pela Fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo;

g) indevidas as glosas dos custos relacionados com armazenagem e transporte do produto para fins de exportação, inclusive as demais despesas portuárias. "Não há como negar que essas despesas estão diretamente ligadas ao processo produtivo";

h) não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas mencionados (transporte de resíduos industriais – vinhaça - para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc), também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos;

i) no amplo conceito de aluguel de prédio deve ser enquadrado também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual é legítimo o crédito pleiteado.

A DRJ em Ribeirão Preto (SP), apreciou a Manifestação de Inconformidade e, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **14-33.064**, de 28/03/2011, (fls. 325/351), decidiu no sentido de julgar improcedente a Manifestação apresentada, sob os seguintes fundamentos:

1) que a matéria não impugnada será considerada definitiva e a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa;

2) conceito de insumo: para efeitos de apuração dos créditos do PIS, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, apenas as MP, os PI, o ME e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

3) prestação de Serviço: apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento do PIS, incidente em suas aquisições;

4) aquisição de Combustíveis: a aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando utilizado como insumo na fabricação dos bens destinados à venda;

5) despesas com Fretes (venda do produto final) e Armazenagem: revelam-se impertinentes as alegações das glosas relativas às despesas com frete na venda do produto final e armazenagem, em face de vigência de norma autorizadora dos créditos para o período analisado. É que tais glosas foram procedidas apenas em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente 01/02/2004, a partir de quando a legislação regente passou a autorizar o creditamento em relação a tais despesas;

6) despesas com Aluguel de propriedade rural: no contexto de interpretação restritiva de norma que implica em renúncia fiscal, não há como reconhecer o direito à apuração de créditos do PIS (não cumulativo), em relação às despesas de aluguel de propriedade rural.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 363/385, que veio a repetir, basicamente, os mesmos argumentos apresentados e delineados na Manifestação de Inconformidade.

Decisão de 2ª Instância/CARF

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-004.279**, de 23/10/2018 (fls. 607/628), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª **Seção** de Julgamento do CARF/MF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Nessa decisão, a Turma assentou, por:

1) reverter todas as glosas de créditos decorrentes dos gastos sobre os seguintes itens: **(i)** ferramentas operacionais e materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool; **(ii)** combustíveis utilizados nos bens aplicados na produção, inclusive na fase agrícola; **(iii)** adubo e produtos químicos utilizados na fase agrícola; **(iv)** serviços de manutenção, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país, empregados nos bens aplicados na produção; e **(v)** arrendamento agrícola;

2) reverter todas as glosas de créditos sobre a aquisição de combustíveis utilizados no transporte do produto para exportação e com os serviços de capatazia. No caso, a Turma entendeu que são gastos logísticos na venda e entendeu que estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do Acórdão n.º 3201-004.279, de 23/10/2018, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 630/644), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado pelos julgadores, trazendo a seguinte matéria para ser confrontada: “**à possibilidade de creditamento na apuração do PIS e da COFINS dos custos incorridos após a fase de produção/fabricação, mais especificamente no caso da aquisição de combustíveis utilizados no transporte do produto e dos serviços de capatazia**”.

Defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido o Recurso Especial apresentado e, no mérito que seja negado provimento, para que seja reformada a decisão recorrida.

Para comprovação da divergência, apresentou, a título de **paradigma** o Acórdão n.ºs **3401-005.082**, alegando que:

- no **Acórdão recorrido** registrou entendimento no sentido de não restringir o creditamento do PIS apenas aos insumos utilizados durante a fase de produção/fabricação, mas também àqueles incorridos em fase posterior, como é caso das despesas de capatazia.

- por outro lado, no **Acórdão paradigma** a Turma julgadora entendeu que não é possível o aproveitamento de créditos em relação aos custos incorridos após a fase de produção/fabricação, por carência de previsão legal.

No exame de Admissibilidade do Recurso Especial, concluiu-se que os casos analisados pelo Acórdão recorrido e pelo paradigma, apresentam quadros fáticos semelhantes, havendo claramente divergência entre o acórdão **recorrido** – de não restringir o creditamento do PIS, apenas aos insumos utilizados durante a fase de produção/fabricação, mas também àqueles incorridos em fase posterior - e o **paradigma**, que entendeu não ser possível tal creditamento por falta de previsão legal (interpretação a ser dado ao artigo 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637, de 2002).

Posto isto, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, então, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 679/682, **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões do Contribuinte

Devidamente científica do Acórdão n.º 3201-004.279, de 23/10/2018, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de sua análise de Admissibilidade que lhe deu seguimento, requer que seja negado conhecimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, pelo fato de o acórdão paradigma adotar razões e fundamentos absolutamente desconexos dos fatos em discussão nestes autos. Subsidiariamente, pede que, no mérito, seja negado seu provimento, mantendo-se inalterada a decisão recorrida, no tocante aos pontos combatidos no referido recurso.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade apresentado pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento às fls. 679/682, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

No entanto, em suas contrarrazões, o Contribuinte aduz que no caso em tela, constata-se que “(...) não poderia ter sido sequer admitido o Recurso Especial da Fazenda Nacional, vez que dotado de razões e fundamentos absolutamente desconexos dos fatos em discussão nestes autos, bem como, em última análise, também não o mereceria ser conhecido, pelas razões de fato e direito”.

Pois bem. A divergência aqui discutida é exclusivamente em relação se as aquisições de combustíveis utilizados no transporte e armazenagem de produtos em operações de exportação, bem como, os serviços de capatazia contratados pela Contribuinte, fariam (ou não) jus ao desconto de créditos das Contribuições ao PIS e à COFINS”, nos termos da lei.

Entendo que não assiste razão à Contribuinte, explico. Primeiramente, veja-se a ementa do **Acórdão recorrido** (parte que interessa ao caso):

“(…) NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CAPATAZIA.

Os serviços de capatazia e estivas geram créditos de PIS, no regime não cumulativo, como serviços de logística, respeitados os demais requisitos da Lei”. (Grifei)

Vejamos trecho reproduzido do Voto condutor:

“(…) O presidente incumbiu-me de redigir o acórdão **na parte pertinente aos gastos de capatazia e estiva**.

“(…) No caso **dos gastos logísticos na venda**, entendo que estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, **conforme consta no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002**. Entendo que são termos cuja semântica abrange a **movimentação das cargas na operação de venda**.

Assim, **tais dispêndios logísticos estão inseridos no direito de crédito**, respeitados os demais requisitos da Lei, como, por exemplo, que o serviço seja feito por pessoas jurídicas tributadas pelo Pis e Cofins. (Grifei)

De outro lado, vejamos a ementa e trechos do Voto condutor dos **Acórdão paradigma nº 3401-005.082**, de 24/05/2018 (parte que interessa ao caso):

“(…) APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. **DESPESAS DE CAPATAZIA**. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

As despesas de capatazia, ainda que relevantes à atividade comercial do contribuinte, **não podem ser qualificadas como “frete na operação de venda”**, dada a distinção jurídica entre ambos, **tampouco admissível** como insumo, **nos moldes do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03**, porque são custos incorridos após a fase de produção/fabricação, de modo que a apropriação de créditos nessa hipótese carece de respaldo legal”.

Vejamos trecho reproduzido do Voto Vencedor:

“(…) Concernente aos **serviços de capatazia**, tal como acentuado no voto vencido, **não é possível a sua equiparação às despesas de fretes sobre vendas**, ante a distinção dos contornos jurídicos de cada qual, esbarrando a apropriação de créditos sobre ditas despesas *in specie* na ausência de previsão legal. Por outro lado, não há como enquadrar tais custos no conceito de insumo, dentro dos parâmetros da essencialidade, relevância ou imprescindibilidade, ao passo que a aceção de “insumo”, seja bem ou serviço, está necessariamente atrelada à existência de produção ou fabricação, o que, nesta etapa, já não mais se verifica. (Grifei)

Desta forma, realizando o cotejo analítico de teses divergentes sobre a mesma matéria (serviços pós processo de produção), temos que há uma clara divergência jurisprudencial entre o Acórdão recorrido e o paradigma apresentado, no tocante à melhor interpretação a ser dado ao artigo 3º, inciso II, da Lei nº. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. **No recorrido**, de não restringir o creditamento do PIS apenas aos insumos utilizados durante a fase de produção/fabricação, mas também àqueles incorridos em fase posterior - e o **paradigma**, que entendeu não ser possível tal creditamento por falta de previsão legal.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. Cinge-se a controvérsia exclusivamente em relação “à possibilidade de creditamento na apuração do PIS e da COFINS dos custos incorridos após a **fase de produção/fabricação**, mais especificamente no caso da aquisição de combustíveis utilizados no transporte do produto, armazenagem e dos serviços de capatazia”, nos procedimentos para exportação dos produtos.

A Fazenda Nacional, no item 26 do seu recurso à fl. 643, em suas razões argumenta que, “(...) **tais glosas foram procedidas pela fiscalização apenas em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à 01/02/2004, a partir de quando a legislação regente passou a autorizar o creditamento em relação a tais despesas. E como o presente processo reporta-se a fatos geradores ocorridos no 4º trimestre de 2004, não há se falar em glosas neste período, em face da previsão normativa autorizadora do crédito**”. (Grifei)

No entanto, não é o que se verifica nos autos. A começar pelo que restou consignado no Despacho Decisório à fl. 235 (referente ao período aqui tratado):

“(…) A interessada, por meio da Declaração de Compensação (formulário) de fl. 01, (...), pretendendo quitá-los, na forma de compensação, com o direito creditório que julga ter, relativo contribuição do PIS, mercado externo, **dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2004 - 4º trimestre de 2004, conforme os formulários de fls. 03, 24, 63, 83, 86 e 106, apurado de conformidade com os art. 3º e 5º da Lei 10.637/2002, (...)**”.

Especificamente sobre a matéria aqui discutida, constata-se que a Fiscalização, no Termo de Informação Fiscal à fl. 121, que embasou o Despacho Decisório, assentou que:

“(…) 6.1. Também **foram excluídas da linha 3 as despesas escrituradas na conta Serviços Prestados — PJ (6101141407), que não se enquadram no conceito de serviços como insumo, pois se referem a gastos com supervisão de embarque na exportação e prestação de serviços de logística na exportação** (fls. 37 - item 1). Tampouco estes gastos podem ser considerados como de fretes e armazenagem nas operações de venda.

“(…) Na composição da linha 7 (**Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda**) a empresa, intimada, apresentou os espelhos das notas fiscais ou recibos de pagamentos que compunham a conta **6101242421 - Despesas Portuárias** (ver fls. 37 - item 4). E **foram considerados apenas os gastos discriminados nos documentos como de armazenagem ou frete** (art. 8º, II, "e" da IN SRF 404/04), **sendo excluídos os demais, como: despesas portuárias, ad valorem, serviços no embarque, serviços de assessoria logística, serviços de despacho aduaneiro, despesas com estufagem, despesas com estadia de container, despesas com utilização de empilhadeira, serviços operações portuárias, despesas com liberação e acompanhamento, despesas com locação empilhadeira, despesas com inspeção e acompanhamento, adesivos, despesas com papel kraft, serviços mão de obra prestados no embarque, capatazia, serviços prestados no embarque. Ao final das planilhas de cada mês do 4º trimestre de 2004 encontram-se discriminadas as exclusões efetuadas.**

7.1. Tampouco podem ser consideradas como despesas com frete ou de armazenagem **as despesas de estadia**, que foram também excluídas”. (Grifei)

Ainda, na Manifestação de Inconformidade, desta forma se posicionou a Contribuinte sobre essas glosas efetuadas pelo Fisco (fl. 285):

“(…) Além disso, a manifestante também não pode se conformar com a indevida glosa dos custos relacionados a **armazenagem** de álcool e açúcar, ao **transporte** das referidas mercadorias para fins de exportação e demais **despesas portuárias**. Não há como negar que essas despesas **estão diretamente ligadas ao processo produtivo e de venda**. Por conta disso, **é absolutamente ilegal e injusta a limitação temporal pretendida pela fiscalização**, em atenção ao princípio da não cumulatividade”.

Por outro lado, como pode ser verificado que na decisão de piso (DRJ), que ao analisar a matéria, trouxe os seguintes fundamentos (fl. 349):

“(…) Ora, os protestos trazidos pela recorrente acerca deste ponto, que reproduzem os argumentos apresentados pela recorrente em outros processos julgados nesta sessão, são absolutamente impertinentes à espécie em julgamento. **É que tais glosas foram procedidas pela fiscalização apenas em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente 01/02/2004, a partir de quando a legislação regente passou a autorizar o creditamento em relação a tais despesas. E como o presente processo reporta-se a fatos geradores ocorridos no 4º trimestre de 2004, não há se falar em glosas neste período, em face da previsão normativa autorizadora do crédito**”.

No entanto, vale frisar que, segundo o Acórdão recorrido, no Voto Vencido, o relator, faz menção às glosas de créditos sobre a aquisição de combustíveis utilizados no transporte do produto para exportação e com os serviços de capatazia. Veja-se (fl. 623):

“**As despesas glosadas**, bem se vê, referem-se a despesas realizadas no porto onde exportados os produtos industrializados, como os serviços de despacho aduaneiro, assessoria logística e capatazia. No concernente a este último, a legislação não prevê o creditamento, tal como decidiu a 3ª Turma da CSRF (...)”. (Grifei)

Por fim, no Voto Vencedor do Acórdão recorrido, reverteu-se as glosas de créditos sobre os gastos com capatazia e estiva (despesas com vendas na exportação dos produtos), pelos seguintes fundamentos (fl. 628):

“(…) No caso **dos gastos logísticos na venda**, entendo que estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Entendo que são termos cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda. (Grifei)

Ou seja, no voto condutor, o Colegiado admitiu e reverteu a glosa dos custos/despesas incorridos após a fase de produção/fabricação, para o período aqui discutido.

Pois bem. Para o **conceito de insumo** para fins de reconhecimento de créditos do PIS, não-cumulativo, importa ressaltar que não se alcance todos os gastos da empresa. Contudo, há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela contribuinte visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições. Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo **Parecer Cosit RFB n.º 05, de 17/12/2018**, que buscou assento no julgado do **Recurso Especial n.º 1.221.170/PR**, consoante procedimento para recursos repetitivos.

Com o conceito de insumos acima delineado, passemos a analisar o caso concreto em discussão.

Repisando-se, no Recurso Especial da Fazenda Nacional pede a reversão do direito de crédito reconhecido no Acórdão recorrido, a fim de que seja reformando em parte, para ser restaurada a decisão de 1ª instância.

Pois bem. Consta dos autos que a Contribuinte tem por atividade (dentre outras) a produção, venda e comercialização de açúcar de cana-de-açúcar e seus subprodutos, produção de etanol de cana-de-açúcar e de subprodutos, para venda dentro ou fora do Brasil.

O Acórdão recorrido entendeu, no caso dos “gastos logísticos na venda”, que tais gastos estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX, do artigo 3º das Leis nº 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002. São termos cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda.

Saliente-se que, nas razões do recurso da Fazenda Nacional, não é alegado, especificamente, como fundamento do pedido, que os gastos aqui discutidos, foram incorridos após a fase de produção/fabricação, e estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX, do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, assentado no Acórdão recorrido. Com efeito, o argumento utilizado pela recorrente, para restabelecimento das glosas, foi o de que **“tais glosas foram procedidas pela fiscalização apenas em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à 01/02/2004, a partir de quando a legislação regente passou a autorizar o creditamento em relação a tais despesas”**, o que, como visto alhures não se confirma, uma vez que houve sim as glosas (caracterizado, pelo recorrido, como serviços de logística na operação de venda) e especificadas no Despacho Decisório que referem-se a despesas realizadas no porto onde os produtos industrializados são exportados. Veja-se (fl.121):

“6.1. Também **foram excluídas da linha 3 as despesas escrituradas** na conta **Serviços Prestados - PJ (6101141407)**, que não se enquadram no conceito de serviços como insumo, pois se **referem a gastos com supervisão de embarque na exportação e prestação de serviços de logística na exportação** (ver fls. 37, item 1). Tampouco estes gastos podem ser considerados como de fretes e armazenagem nas operações de venda.

7. Na composição da linha 7 (**Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda**) a empresa, intimada, apresentou os espelhos das notas fiscais ou recibos de pagamentos que compunham a conta **6101242421 - Despesas Portuárias** (ver fl. 37- item 4). E **foram considerados apenas os gastos discriminados nos documentos como de armazenagem ou frete** (art. 8º, II, "e" da IN SRF 404/04), **sendo excluídos os demais, como: despesas portuárias, ad valorem, serviços no embarque, serviços de assessoria logística, serviços de despacho aduaneiro, despesas com estufagem, despesas com estadia de container, despesas com utilização de empilhadeira, serviços operações portuárias, despesas com liberação e acompanhamento, despesas com locação empilhadeira, despesas com inspeção e acompanhamento, adesivos, despesas com papel kraft, serviços mão de obra prestados no embarque, capatazia, serviços prestados no embarque. Ao final das planilhas de cada mês do 4º trimestre de 2004 encontram-se discriminadas as exclusões efetuadas.**

7.1. Tampouco podem ser consideradas como despesas com frete ou de armazenagem as **despesas de estadia**, que foram também excluídas”.

Contudo, como o julgador não está vinculado aos fundamentos alegados pelas partes, mas sim à matéria objeto do pedido, prossigo na análise do recurso. Entendo que não gera direito a crédito do PIS (e da COFINS) os gastos com serviços de logística na operação de venda, discutidos no recorrido, tais como os serviços de capatazia e estivas, por ausência de previsão legal, porque mesmo sendo serviços essenciais utilizados pelo Contribuinte nos seus procedimentos para exportação de seus produtos industrializados, nesta fase, o processo de

produção já encontra-se concluído e portanto não há que se utilizar do crédito nos termos previstos no inciso II, do art. 3º, das Leis 10.637, de 2002 para o PIS (e Lei nº 10.833, de 2003 para a COFINS), e as possibilidades de creditamento estão descritas nos art. 3º das referidas Leis.

De sua leitura, não desponta a possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes de serviços utilizados fora do processo produtivo como é o caso dos serviços de estiva e capatazia contratados para a exportação de seus produtos (**despesas portuárias, serviços no embarque, serviços de assessoria logística, serviços de despacho aduaneiro** e as demais acima discriminadas). Trata-se de despesas administrativas com serviços portuários de movimentação e expedição de mercadorias, as quais não podem gerar direito ao crédito pleiteado.

Nesse mesmo sentido, esta 3ª Turma da CSRF, no julgamento do **Acórdão nº 9303-008.027**, de 19/02/2019, decidiu que não gera direito a crédito de PIS e COFINS, serviços de capatazia e estivas, por ausência da previsão legal, quando o voto vencedor foi, por designação, de minha lavra. Veja-se:

“Em que pese a clareza dos fundamentos esposados pela ilustre Conselheira Relatora na análise do Recurso Especial em tela, peço vênica para deles discordar em parte, apenas quanto ao crédito da contribuição **sobre os valores referentes a serviços de capatazia, de carga e descarga** e de monitoramento (taxa de risco).

Com efeito, entendo que esses valores não caracterizam insumo, porque incidem sobre o produto que já está pronto, sendo portanto inaplicável o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. **Por outro lado, apesar de serem despesas de alguma forma relacionadas com a venda, não caracterizam armazenagem e frete de venda e, assim, penso ser inaplicável o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.**

Antes de entrar no mérito do recurso, esclareço que, para elaboração do presente voto, adoto o entendimento esposado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no **Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05**, de 17 de dezembro de 2018. Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões.

Com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com serviços de capatazia, de carga e descarga e de monitoramento (taxa de risco), de acordo com o referido Parecer esses gastos não podem ser considerados insumos, por estarem relacionados ao produto já acabado. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

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.

Como os gastos em questão não caracterizam insumo, não podem gerar o crédito previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Resta perquirir **se eles poderiam se enquadrar no conceito de despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**, para fins de geração do crédito previsto no inciso IX do antes referido art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. **Entendo que não**, pois trata-se de serviços relacionados à logística de produtos acabados, não necessariamente relativos especificamente à venda. Além disso, o crédito deve ser interpretado nos termos determinados pela lei, que restringiu a armazenamento e frete na venda, não cabendo a inserção de outros elementos no permissivo legal.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial do Sujeito Passivo”. (Grifei)

Da mesma forma, entendo que permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a **combustíveis** utilizados no transporte da produção até o porto (para a exportação), uma vez que consumidos posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.

Por fim, a regra contida no inciso IX do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002 (PIS) e 10.833, de 2003 (COFINS), não comporta outra interpretação senão a de que os créditos sobre fretes limitam-se às operações de venda.

Conclusão

Desta forma, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, **dar-lhe provimento**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos