



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16004.720497/2013-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.649 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS
Recorrente VIRGOLINO DE OLIVEIRA S/A - AÇUCAR E ALCOOL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente.

DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.

A jurisprudência majoritária do CARF sustenta que o conceito de insumos, no âmbito das contribuições não-cumulativas, pressupõe a relação de pertinência entre os gastos com bens e serviços e o limite espaço-temporal do processo produtivo. Em outras palavras, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços que venham a ser consumidos antes de iniciado o processo ou depois que ele tenha se consumado. Despesas portuárias não se subsumem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização - para os quais há expressa previsão normativa para seu creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Por ausência de previsão legal, as despesas com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio contribuinte não geram direito ao crédito das contribuições sociais não cumulativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Diego Weis Jr e Raphael Madeira Abad que davam provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre despesas de movimentação do açúcar para o navio. Designado o Conselheiro Vinícius Guimarães para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Fenelon Moscoso de Almeida, Vinícius Guimarães (suplente convocado), Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Diego Weis Júnior.

Relatório

Por bom retratar a realidade dos fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de piso de fls. 7.844-7.864:

Trata-se de exigência fiscal relativa à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) formalizada nos autos de infração de fls. 7.723/7.742 (a numeração tem como referência a versão digitalizada dos autos - e-processo).

O feito, relativo aos anos-calendário de 2009 e 2010, constituiu crédito tributário na cifra de R\$ 3.769.597,43 incluídos principal e juros de mora. Não houve lançamento da multa de ofício por força de medida judicial suspensiva da exigibilidade do crédito tributário.

A autuação decorre de auditoria fiscal que teve como foco de investigação a apuração de créditos do regime não cumulativo sobre dispêndios com fretes internos e serviços de movimentação de açúcar.

As constatações relatadas pela fiscalização se desdobraram em dois autos de infração que tramitam em processos distintos: o presente, cujo crédito tributário foi lançado sem a imposição da multa de ofício e o de nº 16004.720480/2013-51, também julgado nessa sessão, relativo ao crédito cuja exigibilidade não foi suspensa por decisão judicial.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 7.694/7.721, a autoridade detalha os motivos do lançamento que a seguir vão resumidos.

A pessoa jurídica fiscalizada Virgolino de Oliveira S/A - Açúcar e Alcool tem como objeto societário a fabricação e comércio de açúcar e álcool e demais derivados da cana-de-açúcar. É entidade cooperada da Copersucar (Cooperativa de Produtores de Cana-de-Açúcar do Estado de São Paulo).

A relação entre as usinas cooperadas e a Copersucar em relação ao PIS/Cofins está regulada na Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006. A norma prevê a apropriação pelas usinas cooperadas, dos créditos gerados pela cooperativa nos termos dos artigos 3º da Lei nº 10.637, de 2002, 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e dos art. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, podendo os créditos servir como desconto dos débitos de PIS e de Cofins apurados nos termos do art. 66 da Lei nº 9.430, de 1996.

Nessa sistemática de apuração de PIS/Cofins, as usinas cooperadas informam mensalmente seus créditos próprios à Copersucar e esta última rateia os seus créditos entre as usinas cooperadas. A Copersucar recolhe, como responsável, o PIS e a Cofins devida pelas usinas cooperadas, conforme disposto no art. 3º da IN SRF nº 635, de 2006.

Como a Copersucar se enquadra como cooperativa de produção uma vez que comercializa a produção de açúcar e álcool das usinas cooperadas, ela apura alguns créditos de PIS/Cofins referentes às despesas de armazenagem e movimentação, corantes e fretes, os quais são rateados entre as usinas cooperadas.

A fiscalizada foi intimada a apresentar a documentação relativa aos créditos gerados pela Copersucar e apropriados por ela própria como usina cooperada e a esclarecer alguns pontos relacionados aos créditos gerados pela cooperativa com referência às despesas com armazenagem e frete.

Trabalho paralelo teve curso na própria Copersucar, que foi intimada a colocar à disposição da auditoria fiscal os papéis relacionados às despesas de serviços descritos como frete.

Atendendo ao pleito fiscal, a cooperativa também informou ser beneficiária de decisão judicial proferida em sede de Mandado de Segurança com relação ao direito de apurar créditos não cumulativos de PIS e de Cofins sobre fretes no transporte interno.

Informa o Termo ainda que a Copersucar também formulou Consulta à Receita Federal sobre a mesma matéria tratada na ação de Mandado de Segurança, tendo sido cientificada de que a SRRF 8ª Região decidiu desfavoravelmente a sua pretensão.

O Termo de Verificação passa então a identificar as infrações constatadas no curso da fiscalização. Analisa, primeiro, os créditos apurados pela Copersucar e rateados entre as usinas cooperadas sobre as despesas com movimentação de açúcar.

O inciso IX, art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, restringe o creditamento das despesas incorridas nas operações de venda apenas ao frete e àquelas relacionadas à armazenagem.

Não há previsão de apuração de crédito sobre dispêndios com movimentação de mercadorias, no caso, aquelas envolvidas no embarque de açúcar no navio. A autoridade autuante relata a forma como identificou, por meio das notas fiscais emitidas pela empresa Cia Auxiliar de Armazéns Gerais (do grupo Copersucar), os

valores de movimentação e embarque de açúcar, alvo de glosa por falta de previsão legal quanto à possibilidade de creditamento. O Termo de Verificação detalha como alcançou os valores dos créditos de PIS e de Cofins a serem glosados com relação às despesas com movimentação de mercadorias rateadas pela Copersucar entre as usinas cooperadas. Planilhas de fls. 7.700/7.701 descriminam as glosas.

No cálculo dos valores a serem levados ao auto de infração, prossegue a auditoria, foram considerados os saldos de créditos da não cumulatividade detidos pela fiscalizada. Tabela iniciada à fl. 7.702 expõe os montantes que devem ser constituídos de ofício em razão de insuficiências de saldo de créditos não cumulativos para enfrentar as glosas efetivadas no procedimento fiscal. O lançamento correspondente foi formalizado no auto de infração que integra o processo administrativo nº 16004.720480/2013-51, também julgado nessa sessão.

O relato da auditoria continua com os comentários sobre os créditos apurados sobre as despesas com fretes internos, relativos ao transporte do açúcar entre a usina produtora e o entreposto portuário.

Nos termos do já citado inciso IX do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, somente as despesas de frete relacionadas às operações de venda permitem a apuração de créditos não cumulativos. Todavia, a Copersucar calculou e rateou para a fiscalizada créditos com origem em despesas sobre fretes internos, não relacionados a operações de venda.

A fiscalização aponta que a produção das usinas cooperadas fica disponibilizada para a Copersucar nas unidades de produção. Ou seja, a Copersucar possui em cada uma das usinas cooperadas (inclusive na fiscalizada) unidades filiais, nas quais estão estocados o açúcar e o etanol produzidos. Assim, toda a produção das cooperadas fica sob poder da Copersucar, que determina para quem e como deve ser comercializada essa produção.

Nesse contexto, os fretes referem-se ao transporte das filiais produtoras da Copersucar para a unidade filial da mesma em Santos - SP, que, em momento posterior efetua a exportação.

A previsão legal mencionada não alcança os fretes de mercadorias acabadas entre estabelecimentos do mesmo grupo. No caso em análise, é este o fato sobre o qual a Copersucar gera créditos e repassa à fiscalizada. Lembra que Copersucar formulou Consulta dirigida à Receita Federal, indagando sobre a possibilidade de apurar créditos sobre os referidos fretes, tendo obtido resposta negativa, conforme Solução de Consulta nº 296- SRRF08/DISIT.

A decisão judicial favorável obtida pela cooperativa sobre a matéria, por meio do Mandado de Segurança (processo nº 0020812-28.2010.4.03.6100), prossegue o Termo, ainda pendente de decisão definitiva o que impede a fiscalizada de utilizar esses créditos nos DACTON. Essa situação justifica a glosa.

O relato segue com a apresentação dos critérios usados pela auditoria na determinação dos valores a serem glosados a título de créditos sobre fretes internos.

Demonstrativo de fls. 7.718/7.719 identifica mensalmente as glosas.

O documento ao final esclarece que, após as glosas de créditos de PIS e de Cofins relativos às despesas com movimentação de mercadorias, foram zerados os saldos de créditos originalmente declarados no DACTON. Assim, os valores a serem lançados de PIS e de Cofins como consequência das glosas dos créditos sobre os

fretes internos correspondem aos próprios valores glosados, já que não havia mais saldos de créditos passíveis de aproveitamento.

Porém, arremata, diante da medida judicial que protege a contribuinte quanto à apuração de créditos não cumulativos sobre as despesas com fretes internos, a constituição do crédito correspondente se dará sem a imposição da multa de ofício ficando o crédito com sua exigibilidade suspensa. Esta, a exigência tratada nos presentes autos.

Notificada do lançamento em 19/09/2013, em 18/10/2013 a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 7.759/7.812, alegando em síntese e fundamentalmente que:

a) impugnação única deve servir ao presente processo e ao de nº 16004.720480/2013-51 (referente ao lançamento do crédito decorrente da glosa de créditos apurados sobre as despesas relacionadas às movimentação do açúcar) em razão da coincidência da matéria, do sujeito passivo e dos motivos da autuação;

b) a impugnante se creditou dos valores de créditos de PIS e COFINS repassados pela Copersucar, a título de rateio dos bens e das despesas com serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; tais valores, somados aos créditos próprios apurados como usina cooperada, foram utilizados nas respectivas DACON;

c) a fiscalização considerou que a Impugnante teria se apropriado indevidamente de créditos decorrentes de despesas pagas pela Copersucar à Cia. Auxiliar de Armazéns Gerais, decorrentes da prestação de serviços de embarque de açúcar no Porto de Santos, valendo-se, para tanto, de uma interpretação negativa da literal disposição das normas de regência; a auditoria também glosou créditos calculados sobre as despesas com frete sob o argumento de que apenas os fretes nas aquisições de insumos e os relacionados às operações de venda permitem a apuração de créditos da não cumulatividade;

d) o auto de infração é viciado porque embasa o feito no inciso IX da Lei nº 10.637, de 2002, dispositivo que não guarda relação com a apuração de créditos não cumulativos de PIS e de Cofins sobre despesas com frete interno (*intercompany*) e movimentação de açúcar (*embarque nos navios*), em desrespeito ao art. 142 do CTN; há também o desvirtuamento do conceito de insumo, já que as rubricas alvo da glosa constituem-se em despesas essenciais ao cumprimento dos objetivos da entidade;

e) o lançamento em foco desrespeita ordem judicial que garante à autora, a Copersucar, repassar para a cooperada os créditos sobre os fretes; é ainda incabível o entendimento da auditoria de que a ação não teria eficácia imediata tendo em vista ainda pender de decisão definitiva; isto porque ao caso não se aplica o art. 170-A do CTN já que não se trata de compensação de direito de crédito que exige o trânsito em julgado de decisão que considere indevida determinada exação;

f) dentre as atividades operacionais da Impugnante está a de industrialização e comercialização de açúcar, configurando-se imperativo que disponha de meios operacionais e logísticos suficientes para permitir a realização completa do seu negócio de exportação, aí incluídos despesas de frete (*dos galpões localizados em suas usinas cooperadas até os armazéns do entreposto portuário para fins de exportação dos seus produtos*) e, ao fim, do 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");

g) a atividade de exportação do açúcar, em regime de 'pool' envolve, em território nacional, uma série de operações necessárias que envolvem o transporte, recebimento, descarga rodoviária e/ou ferroviária, armazenagem e elevação/embarque do açúcar nos navios; parte dessas tarefas é realizada pela Cia Auxiliar de Armazéns Gerais, a mando da Copersucar; pela realização desse conjunto de serviços, a Copersucar remunera a Cia Auxiliar de Armazéns Gerais, e, posteriormente, rateia as despesas relativas a esses serviços com as empresas cooperadas, suas fornecedoras, dentre as quais se encontra a Impugnante.

h) nota-se, assim, a absoluta essencialidade dos desembolsos realizados pela Impugnante para que possa auferir receitas no desempenho de sua atividade exportação/venda cooperada, pois apenas mediante o transporte, recebimento no porto, armazenagem (para formação de lotes para exportação) 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;

i) embora o dispositivo legal de que se valeu a fiscalização para fundamentar a autuação objeto do presente processo administrativo (*artigo 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/03, extensível a contribuição ao PIS/Pasep*) faça menção expressa às despesas com armazenagem, há, no inciso II do referido artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, 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"*;

j) o desenho constitucional do regime da não cumulatividade impõe à Administração Pública o reconhecimento dos créditos de PIS e Cofins aproveitados pela impugnante; as rubricas questionadas no procedimento se caracterizam como serviços imprescindíveis para a realização de sua atividade empresarial; a restrição interpretativa ao conceito de insumo emprestado da legislação do IPI pela Receita Federal do Brasil vai na contramão da própria legislação das contribuições; o IPI é tributo que incide sobre o consumo de bens; PIS e Cofins são contribuições que incidem sobre a receita; assim, o conceito de valor agregado afeto ao IPI não se aplica para o PIS e Cofins; o conceito de insumo deve ser entendido de modo mais amplo, na linha do conceito aplicável ao imposto sobre a renda, como defende a doutrina e transparece na jurisprudência; nessa medida todas as despesas cujos créditos forma glosados integram a matriz de insumos da fiscalizada e são geradoras de crédito no regime não cumulativo;

k) os valores pagos à Companhia Auxiliar de Armazéns Gerais, responsável pelo conjunto de atividades que envolvem a movimentação, o manuseio e a armazenagem do açúcar no porto até o embarque nos navios contratados navios, correspondem a despesas diretamente relacionados à cadeia produtiva da Impugnante; sem tais serviços, não haveria a conclusão do ciclo comercial da autuada;

l) os valores glosados pela fiscalização não se referem a fretes entre estabelecimentos de uma mesma empresa desvinculados de qualquer operação de venda; o frete relativo às transferências do açúcar para exportação - somente é depositado em entreposto portuário para o fim de compor o lote de exportação, mas o açúcar já sai da Unidade Cooperada Produtora com a exclusiva finalidade de ser embarcado para o exterior - ou seja, estritamente atrelado a uma operação de venda;

seria impossível à Impugnante exportar seu produto (*açúcar*) em dinâmica diversa daquela verificada no procedimento (*estocagem da produção nas usinas para posterior transporte aos armazéns gerais da empresa COPERSUCAR que promove a venda no mercado internacional*); a produção açucareira já sai diretamente da Unidade Produtora para o estabelecimento portuário apto a proceder às operações portuárias; de acordo com os procedimentos de praxe e de lei que regem a matéria; tendo em vista a particularidade da mercadoria é impossível a transferência direta da Unidade Produtora para os compartimentos do navio (*mero transbordo de carga - em operação de transporte midtimodal*);

m) ainda que a fiscalização entenda que o frete interno não tenha sido contemplado pelo comando emergente do inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, tais dispêndios nada mais são do que despesas suportadas pela Impugnante para a consecução de sua atividade fim, que, na espécie, é a venda do açúcar ao mercado externo; tanto assim é que o Poder Judiciário reconheceu, na ação mandamental movida pela Copersucar, que *o custo dos valores despendidos a título de frete no transporte entre estabelecimentos da impetrante ou entre o impetrante e armazéns gerais e alfandegários, podem ser creditados, visto, que no caso em tela, constituem ônus suportado pelo impetrante*;

Em 07 de março de 2014, a impugnação apresentada pela Recorrente foi, por unanimidade de votos, julgada improcedente, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. INCLUSÃO DE DISPOSITIVO NÃO RELACIONADO À INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO CORRETA DOS FATOS. NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. Não é nulo o lançamento, que, a despeito de haver mencionado dispositivo legal não relacionado à situação descrita nos autos, também inclui o dispositivo legal de regência dos fatos bem como descreve com detalhes a infração e a impugnação revela que o contribuinte exerceu amplamente seu direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010

CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS NO ARMAZÉM OU EMBARQUE. IMPOSSIBILIDADE. GLOSA. Os custos e despesas incorridos com movimentação de mercadorias no armazém ou no embarque, não geram créditos no regime da não-cumulatividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009, 2010

CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS NO ARMAZÉM OU EMBARQUE. IMPOSSIBILIDADE. GLOSA. Os custos e despesas incorridos com movimentação de mercadorias no armazém ou no embarque, não geram créditos no regime da não-cumulatividade.

Ciente da decisão em 04.04.2014 (fls. 7.870), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 06.05.2014 (fls. 7.873-7.933), reproduzindo, em síntese, os argumentos apresentados em sede impugnatória.

É relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Walker Araujo - Relator

I - Tempestividade

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 04.04.2014 (fls.7.870) e protocolou Recurso Voluntário em 06.05.2014 (fls. 7.873-7.933) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II - Preliminar

II. 1- Nulidade do Auto de Infração

A recorrente entende que o ato administrativo seria nulo por ter a fiscalização relacionado na base legal o inciso IX da Lei nº 10.637/2002², dispositivo que não guarda relação com os glosados créditos apurados sobre despesas de movimentação do açúcar e fretes desvinculados das operações de venda.

A decisão recorrida afastou as pretensões da Recorrente com base nos seguintes fundamentos:

Observou a contribuinte com razão que o dispositivo não se relaciona ao objeto das glosas. **Porém, esse equívoco da fiscalização em nada modifica a validade formal do lançamento. Veja-se que as referências ao dispositivo acima transcrito vêm sempre acompanhadas (fls. 7.697 e 7.714) também de alusões ao art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, esse sim, dispositivo relacionado à situação relatada pelo fiscal. No mais, observa-se que a descrição do objeto da glosa está bem detalhada nos autos possibilitando o pleno exercício do direito de defesa por parte da impugnante que de fato, demonstrou na impugnação ter pleno conhecimento das razões da autuação.**

De acordo com a decisão recorrida.

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

² Art. 3º- Do valor apurado na forma do art. 2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Isto porque, o fato de parte da capitulação utilizada pela fiscalização estar incorreta, não se presta para anular o Auto de Infração quando a descrição dos fatos permite ao contribuinte pleno conhecimento dos motivos que ensejaram o lançamento fiscal.

Neste sentido, destaco alguns trechos do relatório fiscal que apresentam os fatos e fundamentos que ensejaram o lançamento fiscal:

Todavia, nos esclarecimentos e documentos apresentados pela Copersucar, com relação a esses créditos, constatou-se que alguns deles são indevidos, quais sejam os créditos relativos à movimentação do açúcar (carregamento do açúcar para o navio) e relativos a fretes internos, conforme demonstraremos a seguir.

5.1.1 – CREDITOS RELATIVOS A DESPESAS COM MOVIMENTAÇÃO DE AÇUCAR

O inciso IX do artigo 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a despesas com armazenagem de mercadoria, quando o ônus for suportado pelo vendedor:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

IX - **armazenagem de mercadoria** e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Da simples leitura do dispositivo acima, constata-se que apenas as despesas com armazenagem admitem o desconto de créditos. Portanto, não existe previsão legal para créditos com movimentação de mercadorias (no caso, embarque de açúcar no navio).

(...)

Conforme já ressaltamos, quando se trata efetivamente de despesas com armazenagem, no corpo da nota fiscal consta *“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.

Por outro lado, 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...”*, verifica-se que houve tão somente o embarque do açúcar, mesmo porque há vinculação dos embarques com os navios, tais como *“M/V Lord”*, *“M/V Athos”*, *“M/V Zang San”*, etc.

Portanto, os créditos relativos a despesas com movimentação (embarque do açúcar no respectivo navio) foram glosados:

Portanto, entendo que o erro em parte da capitulação anteriormente noticiado, não é suficiente para ensejar qualquer declaração de nulidade do Auto de Infração.

III. - Mérito

III.1 - Conceito de Insumos para Fins de Creditamento

Antes de enfrentar a questão tratada neste tópico, mister tecer alguns comentários legislativos do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo.

Em 29 de agosto de 2002, por meio da Medida Provisória nº 66, houve uma significativa modificação no modo de tributação do PIS quer, de acordo com referida norma, tornou-se não-cumulativo.

A MP 66 foi, posteriormente, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a qual vem disciplinando o regime da não-cumulatividade do PIS/COFINS.

Já em 30 de outubro de 2003, foi editada a Medida Provisória nº 135, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, constituindo o texto básico do regime não cumulativo para a COFINS.

No mesmo exercício de 2003, temos o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 9 dezembro de 2003, a qual alterou o artigo 195, da Constituição Federal, para incluir, dentre outros, o parágrafo 12, o qual dispõe que "*a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b e ; e IV do caput, serão não-cumulativos.*"

No que concerne ao sistema de créditos, o aproveitamento se encontra disposto nos artigos 3º, das Leis nº s 10.637/2002 e 10.833/2003, prevendo que os custos e despesas auferidas pela pessoa jurídica em seu processo produtivo serão passíveis de créditos, senão vejamos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [\(Regulamento\)](#)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#). [\(Produção de efeitos\)](#)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008\)](#)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

III - [\(VETADO\)](#)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. [\(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009\)](#)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)

É de se ver, que a legislação infraconstitucional permitiu os créditos de insumos, sem impor qualquer restrição, ou seja, adquirindo bens ou serviços que sejam utilizados (direta ou indiretamente) na prestação de serviços ou produção e fabricação de bens ou produtos, é possível, computar créditos para o abatimento das contribuições.

Ressalta-se, por oportuno, que eventual restrição ao aproveitamento de créditos de insumos surgiu com o advento da Lei nº 10.865/2004, que trouxe a vedação de créditos no valor pago pela mão de obra de pessoa física, bem como na hipótese de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados.

Posto isto, é necessário perquirir o conceito de insumo para fins de verificar se as despesas glosadas pela fiscalização dão direito a crédito

Como se vê na decisão de piso, foi adotado pela autoridade fiscal como critério para definição de insumos as Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, podendo-se concluir que a Receita Federal do Brasil aplicou a definição de insumo da legislação do IPI, o que já me adianto pela total discordância deste critério, pois entendo que se tratam de tributos de materialidades completamente distintas.

Referidas IN's, mitigaram a não-cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS, porquanto criaram diversos óbices e restrições na apuração dos créditos instituídos pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Notadamente no que se refere ao conceito de insumos, não se pode deixar de mencionar os ensinamentos de Natanael Martins³, a saber:

"o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar determinado serviço.

³ O conceito de insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. IN PIS-COFINS - Questões Polêmicas. São Paulo: Quartier, 2005, p 2007.

Assim sendo, a toda evidência, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo".

Com efeito, *insumo*⁴ é a complexidade de bens e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens, sem os quais não seria possível a obtenção do produto final e acabado com características próprias, divididos entre insumos diretos e insumos indiretos, conforme expõe a Solução de Divergência COSIT nº 12, de 24.10.2007:

É de se notar, que o termo "insumo" não poder ser utilizado de maneira restrita, como fez a fiscalização no caso em comento, considerando que tal procedimento vai de encontro com o princípio da não-cumulatividade.

Destarte, os dispêndios diretos ou indiretos incorridos na produção ou prestação de serviços devem ser considerados como insumos e, conseqüentemente, serem computados na determinação dos créditos de PIS/COFINS.

Nesse sentido, vale destacar o atual posicionamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de não adotar, para fins de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS, a interpretação restrita veiculada pelas IN's nºs 247/2002 e 404/2004, conforme denota-se da ementa do v. acórdão nº 3403-002.656:

ASSUNTO:CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração:01/04/2004 a 30/06/2004

Ementa: PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE.

VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e necessários ao processo

⁴ INSUMO. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entre (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entrem na elaboração de certa quantidade de bens e serviços". DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. v.2. Saraiva: São Paulo, 1998, p.870.

produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

(...)

Feito estas considerações, na qual manifesto entendimento contrário aos critérios adotados pela autoridade fiscal, passo agora analisar as glosas expressamente contestadas no recurso voluntário que dizem respeito a: (i) fretes internos; (ii) despesas relativas à movimentação do açúcar para o navio.

III.1.a - Fretes Internos

Nos termos do relatório fiscal de fls. 7.694-7.721, a fiscalização glosou os créditos da Recorrente com base nos seguintes fundamentos:

Para entender a natureza dos fretes internos, cabe esclarecer que a produção das usinas cooperadas fica disponibilizada para a COPERSUCAR nas unidades de produção. Ou seja, a COPERSUCAR possui em cada uma das usinas cooperadas (inclusive na fiscalizada) unidade filiais, nas quais estão estocados o açúcar e o etanol produzidos.

Dessa forma, toda a produção das cooperadas fica sob poder da COPERSUCAR, que determina para quem e como deve ser comercializada essa produção.

Nesse contexto, em regra, tais fretes referem-se ao transporte da produção das filiais da COPERSUCAR para a unidade filial da mesma em Santos - SP, para que esta, posteriormente, efetue a exportação. Há ainda alguns fretes de transporte das unidades filiais da COPERSUCAR para os armazéns de estocagem, conforme cópias das notas fiscais juntadas (por amostragem) às fls.4.476-4.496.

Conforme já ressaltamos, o inciso IX do artigo 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar créditos relativos a frete na operação de venda.

Destarte, a previsão legal não abrange os fretes de mercadorias acabadas entre os estabelecimentos do mesmo grupo. No caso em análise, é este o fato sobre o qual a COPERSUCAR gera créditos e repassa à fiscalizada.

Ainda que a COPERSUCAR possa argumentar que a transferência de mercadorias acabadas entre seus próprios estabelecimentos seja operação que represente etapa essencial às suas atividades, não encontra respaldo em lei, isto porque somente há previsão para o crédito relativo a frete na aquisição de insumos e frete nas operações de venda.

Por sua vez, a Recorrente alega, em síntese, que dentre as suas atividades operacionais está a de industrialização e comercialização de açúcar, configurando-se imperativo que disponha de meios operacionais e logísticos suficientes para permitir a realização completa do seu negócio de exportação, aí incluídos despesas de frete *(dos galpões localizados em suas usinas cooperadas até os armazéns do entreposto portuário para fins de exportação dos seus produtos)*

No presente caso, entendo que referidas despesas de transportes não se caracterizam como frete nas operações de venda, passível de creditamento, mais mera despesa de transporte de produto acabado entre o estabelecimento produtor e o centro de distribuição.

Como cediço, as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Há também direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Entretanto, o transporte de produto acabado, tais como os fretes indicados pela recorrente neste tópico, entre a indústria e o Porto para formação de lote de exportação em recintos alfandegados, que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente, não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas de creditamento acima mencionadas.

Portanto, entendo que deve ser mantida a glosa relativa aos serviços de transportes discutidos neste tópico.

III.1.b - Despesas relativas à movimentação do açúcar para o navio

Neste ponto a fiscalização glosou os créditos da recorrente, por entender que as despesas de movimentação do açúcar exportado (embarque do açúcar nos navios), não são

passíveis de creditamento por total ausência de permissivo legal que autorize o desconto de créditos.

Por sua vez, a Recorrente, em síntese, alegou que a atuação da prestadora de serviços portuários relativo a movimentação do açúcar para os compartimentos, consiste em etapa indissociável do transporte da mercadoria, razão pela qual é de se tratar a despesa como parcela do custo do transporte.

Em relação a este tema, este Relator já se posicionou favoravelmente ao direito do contribuinte nos seguintes termos⁵:

Considerando a operação realizada pela Recorrente, e pelo fato dela ter especificado os dispêndios com referidos serviços, entendo que estes são absolutamente necessários ao processo que resulta na atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, não podendo, a pessoa jurídica prescindir desses serviços, não sendo eles opcionais, nem atividade-meio e tampouco despesa administrativa.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nas hipóteses relativas aos gastos com estes serviços tem entendido que integram o custo dos bens, e o direito do crédito é assegurado no art. 3º da e da lei 10.833/03, senão vejamos: (cfr. Processo nº 15586.001201/201048, Recurso nº Voluntário, Acórdão nº 3301002.061, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de setembro de 2013:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DILIGÊNCIA. Rejeita-se o pedido de diligência que o julgador considerar prescindível ao deslinde do litígio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 30/09/2008

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.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. SALDO TRIMESTRAL. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. De acordo com o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, o crédito de um determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes, e o fato da Lei nº 11.116/2005, autorizar o ressarcimento do saldo de créditos somente no término do trimestre, não quer dizer que não poderão ser aproveitados créditos apurados em outros trimestres.

Recurso Voluntário Provido (Processo nº 15586.001201/201048, Recurso nº Voluntário, Acórdão nº 3301002.061, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de setembro de 2013)

⁵ Acórdão: 3302-003.199 - Processo 11624.720020/2013-11 - Sessão 17 de maio de 2016.

Por este motivo, entendo que há de ser reconhecido o direito da Recorrente ao crédito de PIS/COFINS incidente nesta operação.

Neste cenário, considerando que referidos serviços são absolutamente necessários ao processo que resulta na atividade econômica desenvolvida pela Recorrente, entendo que a glosa deve ser totalmente revertida.

IV - Conclusão

Diante do exposto, afasto a preliminar de nulidade e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa das despesas de movimentação do açúcar para o navio.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo

Voto Vencedor

Conselheiro Vinícius Guimarães, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à possibilidade de creditamento de PIS/COFINS, no regime não-cumulativo, com relação às despesas portuárias diversas, em especial, no presente caso, os gastos com movimentação e embarque de açúcar.

Em seu voto, o i. relator assinala que os referidos dispêndios seriam necessários ao processo produtivo atinente à atividade econômica da recorrente, afigurando-se como passíveis de creditamento das contribuições não-cumulativas. Distancio-me de tal entendimento pelas razões a seguir expostas.

Inicialmente, importa recordar que, no tocante ao conceito de insumos aplicável às contribuições não-cumulativas, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do amplo conceito de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado, de forma acertada, que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

A jurisprudência atual do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular, de forma estrita, o conceito de insumos à relação de pertinência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Na esteira de tal entendimento, os excertos da ementa e do voto vencedor do Acórdão nº 9303-002.659, Processo nº 13204.000070/200455, sessão de 14/11/2013, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, transcritos abaixo, sublinham a necessidade de pertinência entre o gasto - ao qual se busca aplicar o conceito de insumos - e a duração do processo produtivo (grifei algumas partes):

EMENTA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

*Este colegiado fixou o entendimento de que a legislação do IPI que define, no âmbito daquele imposto, o que são matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem não se presta à definição de insumo no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos, definição que tampouco deve ser buscada na legislação oriunda do imposto de renda. **A corrente majoritária sustenta que insumos são todos os itens, inclusive serviços, consumidos durante o processo produtivo sem a necessidade de contato físico com o produto em elaboração. Mas apenas se enquadra como tal aquilo que se consuma durante a produção e em razão dessa produção. Assim, nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo**, assim como também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente autorizada, que gera direito de crédito. Recurso Especial do Procurador Negado e Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.*

VOTO CONDUTOR

(...)

Para uma primeira corrente, que se formou concomitantemente à que a Fazenda mais uma vez pretende seja aplicada, e em antítese a ela, a demarcação devia-se buscar nas normas atinentes ao imposto sobre a renda, equiparando-se, assim, a expressão a tudo que fosse despendido, de forma necessária, seja como custo ou despesa. Essa posição também já se encontra superada, entendendo a maioria que nem tudo que é despendido, ainda que contabilmente até possa ser registrado como custo ou despesa, é verdadeiramente consumido no processo.

Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a “produção” de serviços. Afastam-se, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.

E por esse mesmo critério também têm de ser rejeitados aqueles dispêndios em bens e serviços que produzirão efeito ao longo de diversos ciclos produtivos. Tais desembolsos ocorrem, no mais das vezes, em obras ou bens permanentes, hipótese em que devem, pela própria contabilidade, ser ativados. Deles apenas as correspondentes despesas de depreciação ou amortização podem ser

deduzidas como créditos, mas apenas nas restritivas condições demarcadas pela própria norma legal específica.

(...)

*Vale, por fim, o registro de que a própria lei expressamente autorizou o direito de crédito com relação a algumas despesas que ocorrem **após o fim do processo** (frete do produto final, armazenagem) ou relativas a gastos que beneficiam mais de um ciclo produtivo (depreciações e amortizações). Sua inclusão explícita confirma que em tais casos de insumos propriamente não se trata, sendo imprescindível a expressa referência no texto legal.*

Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a “produção” de serviços. Afastam-se, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.

Pela leitura dos excertos, pode-se observar que o conceito de insumos exige o consumo de bens ou serviços **durante o processo produtivo**, excluindo-se, de tal conceito, as despesas incorridas antes ou depois do processo produtivo - salvo exceções legais explícitas. Ou seja, os bens ou serviços consumidos enquanto perdurar o processo produtivo são considerados insumos, enquanto que os gastos ocorridos **antes ou depois** de iniciado o processo produtivo, **"por mais que possam ser necessários à produção"**, não se enquadram no conceito de insumos.

Filio-me ao conceito de insumos acima esposado. Não basta que a despesa seja necessária ao processo produtivo: é fundamental que ela seja incorrida dentro do limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

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 de açúcar, ainda que, eventualmente, possam se mostrar necessários à atividade econômica da pessoa jurídica, como bem pontuou o i. relator, **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.

Há que se ressaltar, por fim, que os citados gastos aduaneiros não podem ser confundidos com os gastos com armazenagem ou transporte (frete), uma vez que correspondem, evidentemente, a categorias ontologicamente distintas, resultando daí tratamentos jurídicos distintos no que concerne à possibilidade de crédito de PIS/COFINS: enquanto despesas com armazenagem e frete podem, sob certas condições, gerar direito ao crédito de PIS/COFINS, por expressa previsão legal, os gastos com serviços portuários dos produtos acabados não dão direito a crédito, uma vez que 1) não representam insumos e 2) não há norma tributária prevendo seu creditamento.

Processo nº 16004.720497/2013-17
Acórdão n.º **3302-005.649**

S3-C3T2
Fl. 7.960

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento à pretensão da recorrente quanto à possibilidade de creditamento das despesas com serviços portuários diversos - movimentação e embarque de açúcar.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães