



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16692.720058/2014-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.073 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2022
Recorrente GRANOL INDUSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO. CRÉDITO. NÃO TRIBUTAÇÃO.

Não havendo nos autos provas que infirmem as conclusões devidamente documentadas pela fiscalização de que as operações em que se pretende o creditamento não são tributadas, deve ser mantida a glosa.

MANUTENÇÃO. CONSTRUÇÃO E EDIFICAÇÕES. CREDITAMENTO. DIFERENÇAS.

A concessão de crédito dos serviços de manutenção de máquinas e parque industrial está atrelada com a prova de que o serviço é essencial ou relevante ao processo produtivo (mais especificamente, ao local em que o serviço é aplicado - prova esta a cargo do contribuinte) e não à atividade da empresa (como é o creditamento por edificações e benfeitorias).

CRÉDITO PÓS PROCESSO PRODUTIVO. RELEVÂNCIA SOMENTE.

Processo produtivo (ou processo de produção) é o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final. Acabado o produto final (com o perdão do pleonasmo), encerrado o processo produtivo. Assim, todos os dispêndios ocorridos após o produto restar acabado (pronto) são posteriores ao processo produtivo. Se o gasto é posterior, não pode ser essencial; essencial é o que pertence a algo, aquilo que sem o qual algo perde a essência. Por pura questão de lógica, o que ocorre após algo não pode ser essencial, imanente a este algo. A despesa com o produto acabado pode ser relevante e até essencial à atividade empresarial mas não é imanente ao processo produtivo.

DESPACHANTE ADUANEIRO. SERVIÇO OPCIONAL. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por ser opcional (artigo 5º do Decreto 2.472/88) a contratação de serviço de despacho aduaneiro não é (em regra) essencial ao processo produtivo, podendo vir a ser relevante, a depender de prova da necessidade de qualificação técnica

para determinada operação e de que o serviço de despacho preenche esta qualificação.

ARMAZENAGEM. FRETE. SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA. NÃO VINCULAÇÃO AO INSUMO.

Sim, há regra específica sobre a concessão de crédito para os valores gastos com a armazenagem e frete de venda. Não, não existe uma regra que proíba a concessão de crédito à armazenagem e ao frete (independentemente de sua vinculação ao insumo) desde que, e somente se, estes se mostrarem essenciais ou relevantes ao processo produtivo.

EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Por expressa dicção legal, os créditos de edificações e benfeitorias devem ser calculados sobre o valor dos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e não pelo valor de aquisição.

PIS. COFINS. ICMS. BASE DE CÁLCULO.

Por jurisprudência vinculante, o PIS e a COFINS não incidem sobre o ICMS destacado em Nota Fiscal.

SOJA. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 10.925/04. IMPOSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas que vendem mercadorias descritas nos códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00 a partir da publicação da Lei 12.865/2013 passaram a apurar crédito presumido com base na receita de venda destas mercadorias e não mais com base na Lei 10.925/04 (crédito apurado pelo valor de compra dos insumos).

SERVIÇOS DE CAPATAZIA E SERVIÇOS PORTUÁRIOS DE CARGA E DESCARGA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com serviços de capatazia e os e serviços portuários de carga e descarga não dão direito ao crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (I) por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) à aquisição de GLP; (ii) aos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos industriais, de calibração de equipamentos e de calibração de equipamentos de qualidade, bem como de manutenção de equipamentos de laboratórios; (iii) à armazenagem de transbordo e de venda, nesta incluída a armazenagem para formação de lote de exportação; (iv) ao serviço de carga, descarga e movimentação nos armazéns no mercado interno; e (v) aos fretes na aquisição de insumos, inclusive os fretes do produtor rural para armazém próprio e de terceiro e deste para o parque industrial; (II) por unanimidade de votos, em reconhecer o direito à correção

do crédito a partir do tricentésimo sexagésimo primeiro dia após o protocolo do PER, até o protocolo da DCOMP, e, em havendo sobra, até a data do depósito bancário em conta da Recorrente; e (III) por voto de qualidade, em não reconhecer os créditos relativos às taxas de embarque, aos serviços de capatazia, aos serviços portuários, e à carga e descarga no porto de embarque, vencidos, nesse item, os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que reconheciam os créditos. Designado para redigir o voto vencedor relativo ao tópico (III) o Conselheiro Winderley Moraes Pereira.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Winderley Moraes Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

Relatório

1.1. Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito de contribuições incidentes sobre a receita não cumulativas vinculada com exportações, referente ao 4º Trimestre 2012, com declarações de compensação apensadas.

1.2. O pedido de ressarcimento foi parcialmente deferido pela DERAT-SP porquanto:

1.2.1. Deve ser concedido crédito presumido a 40% das alíquotas básicas para as aquisições de sebo bovino vinculado com a produção de biodiesel, nos termos do art. 34 § 3º da Lei 12.058/09;

1.2.2. Não há descrição ou a indicação de NCM de parte das mercadorias indicadas como insumos;

1.2.3. As aquisições sem incidência das contribuições (fertilizantes, sucata, calcário e de acordo com o código CST,) não são passíveis de creditamento;

1.2.4. Bois, vacinas, sais minerais, ração bovina (etc) não são parte do processo produtivo da **Recorrente** e sua aquisição não está sujeita ao pagamento das contribuições;

1.2.5. “*Serviço de obras ou manutenções, capatazia, transbordo, serviços portuários, assistência médica, transporte de funcionário, vale transporte, comissão de despachos, análise de qualidade, serviços de telecomunicação, promoção/benefícios sociais, [transbordo] dentre outros não são utilizados diretamente no processo produtivo*”;

1.2.6. “*Apenas as despesas de armazenagem [e frete] na operação de venda permitem a apuração de crédito*”;

1.2.7. Há diferença entre a base de cálculo de insumos importados descritos em EFD e aquele descrito nos sistemas de controle de importação da RFB, sendo correto o último valor;

1.2.8. Não deve ser concedido crédito presumido ressarcível na aquisição de insumos destinados à produção de Glicerina e graxas “*pois estes não se destinam a alimentação humana ou animal*”;

1.2.8.1. “*Também excluiremos os insumos vinculados aos produtos classificados na NCM 29232000, tendo em vista que esse produto não está previsto dentre aqueles elencados no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004*”;

1.2.8.2. As mercadorias classificadas na NCM 1005.90.10 são adquiridas para revenda e não para serem utilizadas como insumos do processo produtivo;

1.2.9. Não foi editada norma regulamentadora do crédito presumido na aquisição de insumos para a produção de biodiesel (Lei 12.546/2011) o que impede o gozo dos créditos na venda de biodiesel bem como na aquisição de Crambe em grãos (insumo na produção do combustível);

1.2.10. Devem ser glosados os fretes em que não há indicação do material transportado;

1.2.11. “*Aqueles bens que não estejam diretamente ligados à produção de bens e serviços não podem ser considerados no cálculo dos créditos a serem aproveitados no sistema de não-cumulatividade*”;

1.2.11.1. “*Também glosamos diversos materiais de construção listados, tais como areia, argamassa, cimento, ferro de construção, tubo de concreto, dentre outros, tendo em vista que a lei só permite a apuração de crédito pelo valor de aquisição de máquinas e equipamentos*”;

1.2.12. No período anterior a julho de 2012 o creditamento na aquisição de ativo deveria ser escalonada e em 12 meses no máximo, não em 13 como pretende a **Recorrente**;

1.2.13. Nos termos de informação prestada pelo contribuinte, no período fiscalizado não houve aquisição de ativo imobilizado;

1.2.14. A **Recorrente** considerou como crédito a parcela de PIS e COFINS incidentes sobre o ICMS, valor este lançado de ofício em outro PAF, ainda sem preclusão administrativa;

1.2.14.1. *“Ainda que esses créditos fossem líquidos e certos, eles não poderiam ser reconhecidos no mês de dezembro/2012, pois se referem a operações ocorridas em outro período de apuração”;*

1.2.15. Tendo em vista o saldo de créditos do trimestre anterior “constatamos que o interessado não tem saldo de crédito a ser ressarcido de PIS não cumulativo - Exportação no 4º Trimestre 2012”.

1.3. Intimada, a **Recorrente** apresentou Manifestação de Inconformidade em que argumenta:

1.3.1. A fiscalização imputou notas fiscais em meses diferentes das datas de aquisição/emissão da nota;

1.3.2. O CST foi descrito incorretamente pelo fornecedor na aquisição de ácido sulfúrico, bagaço de cana, banha suína, carvão mineral, Latas-material de embalagem, óleo de soja degomado, óleo misto para biodiesel, resíduos de lenha e soda cáustica;

1.3.3. O GLP é insumo do processo produtivo e, conseqüentemente, passível de creditamento;

1.3.4. Para a glosa de *“aluguéis adm., calibração de equipamentos de qualidade, exportação controle e análise qualidade, manutenção de máquinas e equipamentos”* a fiscalização adotou conceito de insumos do IPI, incompatível com o conceito de insumos das contribuições;

1.3.5. *“Concreto armado, aluguéis indl., serviços e obras, serviços de terceiros indl., materiais aplicados em obras, manutenção, construção de edifícios”* são *“despesas pagas à pessoa jurídica para a realização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa”;*

1.3.6. *“As despesas de armazenagem englobam uma série de serviços sem a qual ela é impossível. O inciso II do parágrafo 3º não deixa dúvida que o direito ao creditamento se dá em relação às despesas pagas”;*

1.3.7. Para reduzir a base de cálculo dos produtos importados a fiscalização utilizou-se da IN RFB 1.401/2013 quando deveria ter se baseado no descrito na IN 572/2005;

1.3.8. *“Sendo o frete serviço a previsão para creditamento em relação aos valores pagos encontra guarida no Inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10833/2003”;*

1.3.9. O artigo 3º inciso VII da Lei 10.833/03 autorizam o gozo de crédito na aquisição de bens que venham a incorporar obras e edificações, tais como,

“adesivo para tubos e conexões, alambrado, andaime, areia, argamassa, bloco cerâmicos, caixa d'água, cimento, concreto, diluente, disjuntor, estação tratamentos de água, estrutura metálica, ferro de construção, material aplicador, pedra britada, pedra para calçamento, piso, pó de brita, refletor, rejunte, rolo de lã, tábua de madeira, telha, tijolo, tinta e tubo”.

1.4. Após a baixa (e retorno) dos autos para ajustes na imputação de notas fiscais, a **Recorrente** apresentou nova manifestação destacando que *“conforme as orientações do manual SPED contribuições, o critério de dedução a ser utilizado pela impugnante é livre ao seu critério de escolha”* sendo que primeiro deduziu todo o crédito presumido e depois o restante, enquanto a fiscalização deduziu primeiro todo o crédito integral e depois os demais créditos.

1.5. A DRJ Florianópolis deu parcial provimento à Manifestação de Inconformidade, porquanto:

1.5.1. Preclusas as glosas de aquisições de Sebo Bovino (NCM 1502.10.11) itens sem a descrição do produto e do número da NCM; aquisição de bois; aquisição de fertilizantes; aquisição de materiais que não integram o processo produtivo da empresa tais como vacinas, sal mineral, ração bovina dentre outros, valores de aluguéis de máquinas e equipamentos, Crédito presumido das atividades agroindustriais, Bens para revenda; Crédito com base no valor de aquisição dos bens do ativo imobilizado – Importados e Ajustes positivos de créditos, glosas de valores das operações de frete que não continham nenhuma descrição na coluna “descrição material”, as aquisições que o contribuinte tinha definido na coluna denominada “Aplicação” como “outras atividades”; outros bens que apesar de classificados como destinados a industrialização, não poderiam ser enquadrados dessa forma;

1.5.2. *“O conceito de insumo aplicável no âmbito do regime não cumulativo de tributação para a contribuição para o PIS/Pasep e Cofins é o resultante do cruzamento do artigo 3.º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 com o artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e com o artigo 8.º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004”;*

1.5.3. Deve ser reconhecido crédito de R\$ 213.614,49 para dezembro de 2012 após ajuste de erro na alocação de notas fiscais;

1.5.4. Eventual erro na indicação de código de situação tributária na nota fiscal deve ser demonstrado pelo contribuinte;

1.5.5. *“O combustível utilizado em empilhadeiras para movimentação de insumos/mercadorias não pode incluir a base de cálculo do crédito”;*

1.5.6. Não há qualquer prova de que os serviços descritos pela **Recorrente** são utilizados diretamente no processo produtivo;

1.5.6.1. *“O mesmo há que se dizer em relação aos serviços de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros e aos serviços de armazenagem e frete na operação de venda”;*

1.5.7. Não é possível tomar crédito integral dos dispêndios com edificações e benfeitorias;

1.5.8. *“O art. 3º, inciso IX c/c o art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, somente admite o desconto de crédito calculado em relação à armazenagem de mercadoria e ao frete na operação de venda”;*

1.5.9. A glosa de insumos importados *“se deu em relação as diferenças identificadas entre os valores informados pela interessada no memorial de cálculo apresentados e as informações contidas nos sistemas de controle de importações da RFB”* e não por uso desta ou daquela Instrução Normativa;

1.5.10. *“Inexiste direito a crédito em relação a essas operações, dado que inexiste previsão legal que autorize a tomada de créditos a partir de gastos com fretes de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da empresa e de fretes na aquisição de insumos”;*

1.5.11. O crédito de materiais de construção, *“conforme informado em Dacon, é o previsto no art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/2008, que, como bem coloca a Autoridade Fiscal ao fundamentar a glosa, expressamente só permite a apuração de crédito de que trata pelo valor de aquisição “nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços”, não contemplando, portanto, as aquisições de materiais destinados à construções e edificações de prédios e instalações industriais”;*

1.5.12. O saldo que a **Recorrente** pretende ver somado ao montante de crédito é de crédito presumido realocado pela fiscalização, de presumido vinculado com receitas não tributadas para presumido vinculado com receitas tributadas;

1.5.12.1. A fiscalização primeiro descontou os créditos integrais não ressarcíveis e, esgotando-os com os débitos do período passou aos créditos integrais ressarcíveis (preferencialmente dedutíveis), restando apenas crédito presumido – adotando, portanto, uma e exatamente o mesmo tratamento dado pela **Recorrente**;

1.6. Intimada, a **Recorrente** busca guarida nesta Casa, argumentando, em síntese:

1.6.1. Contestou as glosas de sebo bovino no processo 18186.725015/2013-41 e teve o pleito lá deferido;

1.6.2. O Acórdão da DRJ é nulo por não ter enfrentado a tese acerca da redução da base de cálculo dos insumos importados com fundamento em Instrução Normativa superveniente ao período de apuração dos créditos;

1.6.3. Insumos são os bens e serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo;

1.6.3.1. Serviços de carga e descarga são “essenciais para operacionalizar e estocar matérias primas em armazém gerais e depósitos fechados da empresa, visando o adequado tratamento das matérias-primas e insumos a serem aplicados no processo de produção”;

1.6.3.2. MAN/CONS Áreas e Edifícios são “Serviços aplicados visando a manutenção dos parques industriais, para que se tenha qualidade e a adequada performance do processo produtivo, sendo que a necessidade de manutenção das edificações, visam também a manutenção das máquinas e equipamentos empregados no processamento de matérias primas utilizadas na produção”;

1.6.3.3. MAN/CONS Máquinas e equipamentos, serviço de calibração de equipamentos e de calibração de equipamentos de qualidade bem como de manutenção de equipamentos de laboratórios são “serviços aplicados visando a manutenção das máquinas e equipamentos industriais, para que se tenha qualidade e a adequada performance do processo produtivo, sendo que, a falta de manutenção das máquinas e equipamentos podem insurgir em prejuízos dentro do processo produtivo”;

1.6.3.4. Serviços em obras ou manut elétricas são “serviços aplicados visando a manutenção ELÉTRICA dos parques industriais, para que se tenha qualidade e a adequada performance do processo produtivo, sendo que a necessidade de manutenção das instalações elétricas, visa também a manutenção das máquinas e equipamentos utilizadas na produção”;

1.6.3.5. Exportação Capatazias e Serviços Portuários são “serviços utilizados na operacionalização dos produtos destinados à exportação. Serviços estes, imprescindíveis para a realização das vendas ao Mercado Externo via Portos”;

1.6.3.5.1. “A empresa tem como uma das suas principais receitas, as vendas de produtos destinados ao Mercado Externo, sendo a contratação desses serviços, necessários e imprescindíveis para a efetivação de suas operações, com a remessa de seus produtos para o porto de exportação”;

1.6.3.6. Aluguéis INDL são “serviços de locação de máquinas e equipamentos industriais utilizados na produção de bens destinados a venda e nas montagens de máquina e equipamentos”;

1.6.4. Cabe ao fisco demonstrar o motivo pelo qual as notas com CST incorreto devem ser glosadas eis que se trata de claro erro na emissão, que procura demonstrar por meio de extrato de duas notas da mesma mercadoria emitidas em períodos aproximados;

1.6.5. As glosas de Armazenagem Mercado Externo “*não são cabíveis a glosas aplicadas, pois, para as exportações de farelo de soja realizadas pela empresa, é adotado a modalidade de exportação por “Formação de Lote”, onde são realizadas remessas dos produtos aos recintos alfandega*”;

1.6.6. O serviço de armazenagem/transbordo INDL decorre da necessidade de estocar a soja produzida sazonalmente e para análise de qualidade e separação dos grãos;

1.6.7. O Frete entradas PJ é o frete contratado para o transporte da soja do produtor à indústria e para armazéns gerais e destes últimos para a indústria (quando necessário);

1.6.8. Tomou crédito em relação aos bens do ativo imobilizado não nos termos da Lei 11.774/2008 mas com base no artigo 3º inciso VII da Lei 10.833/03, tendo em mente que todos foram utilizados nas atividades da empresa – conforme destaca em lista;

1.6.9. Os valores a ressarcir devem ser corrigidos pela SELIC.

Voto Vencido

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. De saída, afasto a **NULIDADE** aventada pela **Recorrente**, a glosa de **INSUMOS IMPORTADOS** encontra-se devidamente fundamentada na diferença entre a base de cálculo descrita em DICON e apurada nas declarações de importação e não no uso desta ou daquela Instrução Normativa. Desta feita, o argumento da **Recorrente** não é capaz de infirmar, nem em tese, às conclusões da fiscalização e, a bem da verdade sequer deveria ter sido conhecido por ausência de dialeticidade.

2.1.1. No ensejo, declaro **PRECLUSA** a glosa na aquisição de **SEBO BOVINO**. Preclusão é matéria endoprocessual, se uma tese é arguida em um processo e não em outro, no primeiro ela, sem sombra de dúvida, deve ser enfrentada, nem por isto deve ser no segundo. Também preclusa (agora por não repetida em Voluntário) a tese sobre **ERRO NA DEDUÇÃO DOS CRÉDITOS**.

2.1.2. Também restaria preclusa a **CORREÇÃO DO CRÉDITO** a ressarcir **PELA SELIC**, vez que só descrita em Voluntário. Todavia, Precedente Vinculante, por se sobrepor a análise de mérito, é matéria de ordem pública não sujeita à preclusão. Por este motivo, forte no REsp 1.767.945/PR, os créditos a ressarcir devem ser corrigidos nos já conhecidos limites fixados por esta Turma: a partir do tricentésimo sexagésimo primeiro dia após o protocolo do PER até o protocolo da DCOMP e, em havendo sobra, até a data do depósito bancário em conta da **Recorrente**.

2.2. A fiscalização consultou “as notas fiscais eletrônicas emitidas para a interessada [por meio do CST, e constatou] *que diversas AQUISIÇÕES foram FEITAS COM ISENÇÃO, SUSPENSÃO OU ERAM SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO DAS CONTRIBUIÇÕES*” logo, não sujeitas ao creditamento nos termos do artigo 3º § 2º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Para demonstrar o fundamento de glosa a fiscalização traz aos autos planilha indicando nota a nota o fundamento de glosa na planilha bens utilizados como insumos 2012.

2.2.1. Em contraponto, a **Recorrente** assevera que o CST foi descrito incorretamente pelo fornecedor na aquisição de ácido sulfúrico, bagaço de cana, banha suína, carvão mineral, Latas-material de embalagem, óleo de soja degomado, óleo misto para biodiesel, resíduos de lenha e soda cáustica, o que se prova (segundo alega) pelo fato de que em outras aquisições do mesmo produto ter sido concedido crédito integral.

2.2.2. Tratamos aqui de pedido de crédito em que o ônus de demonstrá-lo é do contribuinte. Mais do que o antedito, no caso a fiscalização trouxe prova de fato impeditivo do direito da **Recorrente** (não tributação das operações e, conseqüentemente, ausência de direito ao creditamento); caberia a esta última, portanto, demonstrar que a operação era legalmente tributada – lembrando que estamos no âmbito de crédito de contribuições vinculadas ao agronegócio, setor em que *frutificam* as hipóteses de não pagamento das contribuições.

2.2.3. Na tentativa de realizar a demonstração de que as operações são efetivamente tributadas a **Recorrente** traz aos autos duas telas de notas fiscais do mesmo produto, emitidas (notas) por empresas diferentes e em épocas diferentes. Olvida-se a **Recorrente** que as hipóteses de não pagamento das contribuições não estão, necessariamente, atreladas ao produto; podem estar atreladas à qualidade do fornecedor, como no caso da COPELMINI e da Cooperativa Agroindustrial Rubiataba Ltda - fornecedoras de carvão mineral e bagaço de cana para a **Recorrente**. O não pagamento das contribuições também pode estar atrelado ao processo produtivo em que o bem será utilizado, por exemplo, se para a produção de biodiesel ou para produtos para alimentação humana ou animal, ou ainda para revenda – e talvez isto justifique a glosa dos créditos nas aquisições da Rio Grande.

2.2.3.1. Acontece que (e quase um bordão deste Conselheiro) não cabe a esta Turma *imaginar* cenários em que os créditos podem ou não ser utilizados; as partes, cada uma a seu momento, devem primeiro alegar e segundo provar o quanto alegam, *ex facto oritur ius* – e a prova do erro compete a **Recorrente**, como alertado. A capacidade de imaginação pode nos levar a lugares perigosos, especialmente quando notamos que a Rio Grande (do exemplo citado pela **Recorrente**) - um ano e seis meses depois da emissão da Nota Fiscal coligida aos autos - foi declarada inapta por omissão de declarações e tinha como objeto social transportes, venda de tijolos e couro Wet Blue e não comercialização de banha suína.

2.3. A fiscalização glosa os créditos nas **AQUISIÇÕES DE GLP** eis que “segundo o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, apenas o combustível utilizado diretamente no processo produtivo pode ser utilizado como base de cálculo do crédito. O combustível utilizado em empilhadeiras para movimentação de insumos/mercadorias não pode incluir a base de cálculo do crédito”.

2.3.1. Como se nota, a fiscalização adota conceito de insumos já superado; insumos são todos os bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo, pouco importando o contato físico com este processo. Com o antedito, fácil notar que o combustível utilizado nas empilhadeiras que movimentam os insumos (no curso do processo produtivo, portanto) são essenciais ao processo produtivo.

2.3.2. Tratamento um pouco diferente deve ser dado ao combustível utilizado para a movimentação de mercadorias; produto acabado, portanto.

2.3.2.1. Processo produtivo (ou processo de produção) é o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final. Acabado o produto final (com o perdão do pleonismo), encerrado o processo produtivo. Assim, a movimentação de produto acabado (pronto) é posterior ao processo produtivo. Se a movimentação é posterior, não pode ser essencial; essencial é o que pertence a algo, aquilo que sem o qual algo perde a essência. Por pura questão de lógica, o que ocorre após algo não pode ser essencial, imanente a este algo. A movimentação do produto acabado pode ser relevante à atividade empresarial mas não é imanente ao processo produtivo.

2.3.2.2. Com isto se quer dizer que, a única possibilidade de concessão de crédito para algo que acontece fora do processo produtivo é este algo se mostrar relevante ao processo. Relevante, na esteira do Precedente Vinculante, é o dispêndio sem o qual o processo produtivo perde qualidade.

2.3.2.3. Ora, ao retirarmos a empilhadeira para movimentação de 200 litros (aproximadamente, 200 Kg) de óleo no final do processo de produção temos dois cenários: 1) entulho de produto acabado ao final do processo industrial; 2) deslocamento de pelo menos 2 funcionários para movimentação *no braço* do produto acabado – diminuindo, ao fim e ao cabo, a velocidade de produção (quando não a inviabilizando).

2.3.3. Destarte, tendo em mente que não existem outros óbices à concessão, o crédito deve ser concedido indistintamente para toda a aquisição de GLP.

2.4. De forma algo sumária a fiscalização glosa os créditos de “*aluguéis adm., calibração de equipamentos de qualidade, exportação controle e análise qualidade, manutenção de máquinas e equipamentos*” entre outros por entender que tais **SERVIÇOS** não se caracterizam **COMO INSUMOS** faltando-lhes contato direto com o processo produtivo. Com a mesma capacidade de síntese, a **Recorrente** afirma em Manifestação de Inconformidade que o conceito de insumos adotado pela fiscalização é demasiado restritivo – no que acerta. Já para os serviços de “*concreto armado, aluguéis indl., serviços e obras, serviços de terceiros indl., materiais aplicados em obras, manutenção, construção de edifícios*” a **Recorrente** destaca que são “*despesas pagas à pessoa jurídica para a realização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa*” Depois, em Voluntário, a **Recorrente** aponta o vínculo dos serviços com seu processo produtivo, tal como descrito no item 1.6.3:

1.6.3.1. Serviços de carga e descarga são “essenciais para operacionalizar e estocar matérias primas em armazém gerais e depósitos fechados da empresa, visando o

adequado tratamento das matérias-primas e insumos a serem aplicados no processo de produção”;

1.6.3.2. MAN/CONS Áreas e Edifícios são “Serviços aplicados visando a manutenção dos parques industriais, para que se tenha qualidade e a adequada performance do processo produtivo, sendo que a necessidade de manutenção das edificações, visam também a manutenção das máquinas e equipamentos empregados no processamento de matérias primas utilizadas na produção”;

1.6.3.3. MAN/CONS Máquinas e equipamentos, serviço de calibração de equipamentos e de calibração de equipamentos de qualidade bem como de manutenção de equipamentos de laboratórios são “serviços aplicados visando a manutenção das máquinas e equipamentos industriais, para que se tenha qualidade e a adequada performance do processo produtivo, sendo que, a falta de manutenção das máquinas e equipamentos podem insurgir em prejuízos dentro do processo produtivo”;

1.6.3.4. Serviços em obras ou manut elétricas são “serviços aplicados visando a manutenção ELÉTRICA dos parques industriais, para que se tenha qualidade e a adequada performance do processo produtivo, sendo que a necessidade de manutenção das instalações elétricas, visa também a manutenção das máquinas e equipamentos utilizadas na produção”;

1.6.3.5. Exportação Capatazias e Serviços Portuários são “serviços utilizados na operacionalização dos produtos destinados à exportação. Serviços estes, imprescindíveis para a realização das vendas ao Mercado Externo via Portos”;

1.6.3.5.1. “A empresa tem como uma das suas principais receitas, as vendas de produtos destinados ao Mercado Externo, sendo a contratação desses serviços, necessários e imprescindíveis para a efetivação de suas operações, com a remessa de seus produtos para o porto de exportação”;

1.6.3.6. Aluguéis INDL são “serviços de locação de máquinas e equipamentos industriais utilizados na produção de bens destinados a venda e nas montagens de máquina e equipamentos”;

2.4.1. Primeiro uma pequena arrumação, os serviços de carga e descarga serão tratados ao lado das armazenagens do mercado interno e os serviços portuários (inclusive capatazias) serão abordados ao analisarmos os fretes.

2.4.2. Segundo. Restou dito acima que insumos são todos os bens e serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo, entendido este como o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final. O que está fora deste conjunto não pode ser considerado essencial a ele, porém, pode ser considerado relevante – entendido como não pertencente mas pertinente ao processo produtivo, o dispêndio sem o qual o processo produtivo perde qualidade. Feita esta digressão, sem sombra de dúvida os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos industriais, de calibração de equipamentos e de calibração de equipamentos de qualidade bem como de manutenção de equipamentos de laboratórios são relevantes ao processo produtivo – relevância esta que foi notada pela DRJ ao analisar em outros processos os mesmos itens adquiridos pela mesma **Recorrente**.

2.4.3. Terceiro, a glosa de manutenção elétrica e predial (e não de edificações e benfeitorias). Sem prejuízo da possibilidade em tese da concessão do crédito, a concessão de crédito dos serviços de manutenção elétrica e predial está atrelada com a prova de que o serviço é essencial ou relevante ao processo produtivo (mais especificamente, ao local em que o serviço é aplicado) e não à atividade da empresa (como é o creditamento por edificações e benfeitorias).

2.4.3.1. Claro, o serviço de manutenção predial e elétrica em prédio industrial é relevante ao processo produtivo, porém, com o mesmo grau de certeza, não o são os mesmos serviços em prédios administrativos – e a prova do local de prestação cabe a **Recorrente** que, como não a fez, arca com o ônus da insuficiência.

2.4.4. O raciocínio acima se expande, sem qualquer ajuste aos aluguéis INDL. Claro, é possível a concessão de crédito das contribuições não cumulativas sobre a receita aos aluguéis de máquinas e equipamentos. Não menos evidente, necessário prova de que os aluguéis são de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa – prova que não foi feita, *in casu*.

2.5. A fiscalização glosa os créditos de armazenagem (nela incluso, taxa de armazenagem e expedição de grãos), movimentação de soja a granel, e carga e descarga (recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, de soja, movimentação, carregamento rodoviário e conservação) e em parte de fretes – que será tratado em tópico apartado) por se tratarem de **SERVIÇOS VINCULADOS A INSUMOS NÃO TRIBUTADOS**.

2.5.1. O tema não é novo nesta Turma. Para parte da Turma (assim como para a fiscalização) a única hipótese de concessão de crédito de armazenagem e frete é a descrita no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Todavia, em algumas ocasiões o valor do frete e da armazenagem (e demais serviços de movimentação de carga) encontram-se atrelados ao valor do insumo. Em assim sendo, quando é possível a concessão de crédito para o insumo, o é, por via reflexa, aos serviços acessórios; a *contrariu sensu* se não é possível a concessão de crédito para o insumo, não o é para os acessórios.

2.5.2. No entanto, como constata o Culto Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco no Acórdão 3401-005.234 “há se de considerar que o custo de aquisição é composto pelo valor da matéria prima (MP) adquirida e pelo valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial da contribuinte (adquirente). Assim, uma vez que o custo total é composto por uma parte não tributada (MP) e outra parte integralmente tributada (frete), a parcela tributada (frete) compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições. Logo, há de se assentir que o frete enseja direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado.”

2.5.3. Sim, há regra específica sobre a concessão de crédito para os valores gastos com a **ARMAZENAGEM** de venda. Não, não existe uma regra que proíba a concessão de crédito à armazenagem (independentemente de sua vinculação ao insumo) desde que, e somente se, esta se mostrar essencial ou relevante ao processo produtivo e, no caso há demonstração.

2.5.4. Veja a soja (como os demais produtos rurais de uma forma geral) é um produto sazonal, com época própria para a colheita. Desta forma, após a colheita e enquanto aguarda destinação industrial, a soja colhida (sob pena de perda) deve ser armazenada (também sob pena de perda), tornando o serviço de armazenagem da soja essencial ao processo produtivo, bem como, o serviço de **CARGA E DESCARGA E MOVIMENTAÇÃO** da soja nos armazéns.

2.5.5. Situação parecida é a da armazenagem para a formação de lote de exportação. Em Precedentes anteriores esta Turma fixou a possibilidade de crédito para o frete na formação de lote de exportação. Isto porque *“ao transferir a mercadoria para porto ou armazém alfandegado para formação de lote de exportação a mercadoria já se encontra vendida, com destino a território estrangeiro. A transferência para silos deve-se a questões logísticas. A soja é mercadoria geralmente transportada solta (inobstante existam contêiner de grãos) nos navios. Uma vez nos silos a soja é embarcada nos navios por meio de dutos e, posteriormente segue para a exportação. (...). Ainda que seja possível o documento de transporte descrever o frete da origem ao destino (por exemplo, no transporte multimodal) não há embarque direto de nenhum bem exportado em equipamento de transporte antes de armazenado em terminal alfandegado. O transporte ao porto, portanto, é parte do frete de venda, ainda que para a formação de lote”*.

2.5.5.1. A conclusão não deixa dúvidas que é possível a concessão de crédito ao frete para a formação de lote de exportação porque este frete é frete de venda, compõe o frete de venda. Ora se o frete para formação de lote de exportação é frete de venda, a armazenagem para a formação de lote de exportação é armazenagem de venda passível de creditamento, nos exatos termos do inciso IX§ 1º art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.632/02.

2.6. A fiscalização agrupa os **FRETES** segundo os motivos de glosa, em parte, pelo já acima descrito (vinculação do frete com insumos não tributados) e, em outra parte, pois não há indicação do material transportado.

2.6.1. Em sua Manifestação de Inconformidade (em ambas) a **Recorrente** contesta apenas e tão somente a glosa de frete na aquisição de insumos não tributados – mais especificamente, o frete na transferência dos insumos para armazéns – e os fretes na transferências dos armazéns próprios e de terceiros para produção industrial. Sem prejuízo de não ter atacado em seu arrazoado o fundamento de glosa (o que poderia levar ao não conhecimento do tema por quebra da dialeticidade), a **Recorrente** cita Jurisprudência desta Casa que discorre sobre a possibilidade de concessão de crédito ao frete independentemente da tributação do insumo – com a qual concordamos, ou seja, é possível a concessão autônoma (independentemente do insumo transportado) de crédito ao frete de aquisição e no curso do processo produtivo, desde que essencial ou relevante ao processo produtivo.

2.6.2. Ora, a eliminação do transporte da matéria prima até a indústria e no curso do processo industrial, culminaria mais do que a perda de qualidade do processo produtivo (o que seria suficiente à concessão do crédito por relevante) mas também com a eliminação do mesmo. Desta forma, uma vez demonstrado documentalmente que a **Recorrente** arcou com os fretes de aquisição (Venda EXW) bem como de transferência no curso do processo produtivo e que sobre este serviço incidiu integralmente a contribuição em voga, de rigor a concessão do crédito.

2.6.3. Ainda no tema fretes. Cumpre destacar que frete e transporte não são expressões sinônimas. Frete é o valor que se paga para que uma mercadoria saia de um lugar e chegue a outro, o transporte é o deslocamento. É por este motivo que o *caput* do artigo 5º da Lei 10.893/04 dispõe que a base de cálculo do AFRMM é o frete *“que é a remuneração do transporte”* e o § 1º da mesma norma, em complemento, dispõe que compõe o frete não apenas

o transporte mas “*todas as despesas portuárias com a manipulação de carga (...) e outras despesas de qualquer natureza a ele pertinentes*”.

2.6.3.1. Em verdade, nem precisaríamos de Lei para saber a diferença entre frete e transporte. Imaginemo-nos adquirindo uma mercadoria online em um país estrangeiro. Ao clicarmos no botão de compra deparamo-nos com a informação de **frete** grátis. Após de sete dias a sete meses de espera, o funcionário da transportadora bate em sua porta dizendo, “*cá está a sua mercadoria, mas para eu te entregar você precisa pagar as despesas portuárias e a capatazia*”. Sua resposta será:...

2.6.3.2. É claro que as taxas de embarque, os serviços de capatazia e os e serviços portuários de carga e descarga são pagos pelo armador ao operador portuário, sendo apenas reembolsados pelo embarcador – o que significaria dizer que estes serviços não são *adquiridos* pela **Recorrente**, o que fulminaria o crédito por sua base de cálculo, *ex vi* art. 3º § 1º inciso I das Leis 10.833/03 e 10.637/02:

Art. 3º (...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

2.6.3.3. No entanto, a norma acima destina-se ao creditamento de revenda (inciso I) e insumos (inciso II). Para o creditamento de fretes, o inciso II do § 1º inciso II do artigo 3º alhures elege como base de cálculo não os itens adquiridos no mês, porém os itens incorridos no mês – o que faz absoluto sentido tendo em mente que é passível de gozo de crédito o frete de venda “*quando o ônus for suportado pelo vendedor*” (art. 3º inciso IX das Leis 10.833/03 e 10.637/02) e não quando o **pagamento** for suportado pelo vendedor. Assim, se ao fim e ao cabo, o dispêndio saiu do bolso de outra pessoa que não aquela que tomou o serviço (pagando-o) é esta outra pessoa que não o tomador do serviço que suportou o ônus; é esta outra pessoa que não o tomador do serviço que tem direito ao creditamento.

2.6.3.4. E é por este motivo que (revendo posição anterior) deve ser revertida a glosa para as taxas de embarque, os serviços de capatazia, os e serviços portuários, e carga e descarga no porto de embarque, não como insumo, mas como parte indissolúvel do **frete** de venda.

2.7. Ao observar a DICON da **Recorrente** a fiscalização observou que todos os créditos relativos aos bens do **ATIVO IMOBILIZADO** foram descritos em linha do DICON destinada aos créditos com fundamento no art. 1º da Lei 11.774/2008. No entanto, “*no âmbito do art. 1º da Lei 11.774/2008, não é qualquer aquisição de imobilizado que dá direito a crédito. Apenas as aquisições de máquinas e equipamentos dão*” e desde que aproveitados *imediatamente*, no mês da aquisição – requisitos estes não cumpridos pela **Recorrente** em nenhum dos casos.

2.7.1. A **Recorrente** destaca que não tomou como base de creditamento a Lei 11.774/2008 e sim o artigo 3º inciso VII das Leis 10.833/03 e 10.637/02 que permitem o gozo do crédito aos dispêndios com **EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS** em imóveis utilizados nas

atividades da empresa. Para demonstrar o alegado, a **Recorrente** traz aos autos arquivos com fotos e descrição das máquinas, equipamentos, e demais bens por si adquiridos.

2.7.2. Como se nota, a **Recorrente** confessa que apurou crédito com base no artigo 3º inciso VII das Leis 10.833/03 e 10.637/02. Acontece que referido crédito deve ser calculado sobre o valor dos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e a **Recorrente** (nos termos de análise detida da fiscalização e não impugnada) tomou os créditos pelo valor de aquisição, logo, a manutenção da glosa é de rigor, independentemente da vinculação do item com a atividade da empresa.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço parcialmente do recurso voluntário, dando-lhe parcial provimento para:

3.1. Reverter a glosa sobre:

3.1.1. Aquisição de GLP;

3.1.2. Serviços de manutenção de máquinas e equipamentos industriais, de calibração de equipamentos e de calibração de equipamentos de qualidade bem como de manutenção de equipamentos de laboratórios;

3.1.3. Armazenagem de transbordo e de venda, nesta inclusa a armazenagem para formação de lote de exportação;

3.1.4. Serviço de carga, descarga e movimentação nos armazéns no mercado interno;

3.1.5. Fretes na aquisição de insumos, inclusive os fretes do produtor rural para armazém próprio e de terceiro e deste para o parque industrial;

3.1.6. Taxas de embarque, os serviços de capatazia, os e serviços portuários, e carga e descarga no porto de embarque;

3.2. Corrigir o crédito a partir do tricentésimo sexagésimo primeiro dia após o protocolo do PER até o protocolo da DCOMP e, em havendo sobra, até a data do depósito bancário em conta da **Recorrente**.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Winderley Moraes Pereira – Redator Designado

Em que pese o respeitável voto do e. relator, divirjo do entendimento quanto à reversão das glosas nos créditos referentes às despesas serviços de capatazia e os e serviços portuários de carga e descarga.

Nos termos constantes do relatório, a Recorrente apurou crédito sobre as operações de carga e descarga e serviços portuários. Analisando a matéria referente aos custos referentes às operações de exportação em conformidade com os conceitos que vem sendo adotado por este Conselho para definir as possibilidades de créditos nas apurações do PIS e da COFINS não cumulativos. Entendo, que as operações não estão incluídas no conceito de insumo e também não estão incluídas dentro do custo de frete de venda e, portanto, ao meu sentir, a legislação que rege a matéria não permite o aproveitamento de créditos decorrentes de 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 dentre outros).

Nesse mesmo sentido, a 3ª Turma da CSRF, no julgamento do Acórdão nº 9303-011.000, de 12/09/2020, decidiu que não gera direito a crédito de PIS e COFINS, serviços de capatazia e estivas, por ausência da previsão legal. O Acórdão foi assim ementado:

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 determinado 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.

Transcrevo a seguir trecho do voto condutor do Acórdão da CSRF que peço vênha para incluir no meu voto e fazer dele minhas razões de decidir.

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 nº 05, de 17/12/2018, que buscou assento no

julgado do Recurso Especial nº 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 vênias 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 armazenagem 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”.

Diante do exposto, voto por manter as glosas das despesas referentes aos serviços de capatazia e os e serviços portuários de carga e descarga realizadas pela Autoridade Fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira