

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 10120.900079/2016-33**ACÓRDÃO** 3302-016.092 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 21 de maio de 2026**RECURSO** EMBARGOS**EMBARGANTE** AGREX DO BRASIL S.A.**INTERESSADO** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INTEGRAÇÃO DO ACÓRDÃO. ACOLHIMENTO. AUSÊNCIA DE EFEITOS INFRINGENTES.

Verificada a existência de omissão no acórdão embargado, impõe-se o acolhimento dos Embargos de Declaração, nos termos do art. 116 do RICARF, para fins de integração da decisão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para sanar a omissão apontada, sem efeitos infringentes, a fim de integrar o acórdão nos termos do voto da relatora.

*Assinado Digitalmente***Marina Righi Rodrigues Lara** – Relatora*Assinado Digitalmente***Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mário Sérgio Martinez Piccini, Louise Lerina Fialho, Winderley Moraes Pereira, Rachel Freixo Chaves (substituta integral), Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte contra o Acórdão nº 3302-014.659, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

Nos termos do julgamento do REsp 1.221.170, sob o rito dos repetitivos, o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS ATIVOS IMOBILIZADOS.

Não havendo regras específicas na legislação das contribuições do PIS e da Cofins acerca do cálculo dos “encargos de depreciação”, é possível recorrer à legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) na busca de tais regras, sendo, portanto, aplicável as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO PRÉVIA. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, §4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

PROCESSO DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

CONTRIBUINTE Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte é dele o ônus de comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

A Embargante sustenta que o acórdão embargado padeceria de omissão, uma vez que, embora conste no dispositivo a reversão das glosas relativas à rubrica de elevação portuária, não houve menção expressa a esse item ao longo do voto da Relatora.

O despacho de admissibilidade reconheceu a pertinência da matéria suscitada pela Embargante, determinando o regular prosseguimento dos Embargos de Declaração para apreciação pelo Colegiado da alegada omissão quanto à reversão da glosa das despesas de elevação portuária.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora

Como relatado, sustenta a Embargante que embora conste no dispositivo do acórdão embargado a reversão das glosas relativas à rubrica de elevação portuária, não houve menção expressa a esse item ao longo do voto da Relatora.

Com razão à Embargante.

A matéria referente às despesas de elevação portuária foi devidamente suscitada no Recurso Voluntário interposto pela Embargante, ocasião em que se impugnou especificamente a glosa aplicada sob esse fundamento.

Na realidade, a glosa relativa às despesas de elevação portuária integra o conjunto de glosas examinadas no âmbito do tópico **“Das despesas com serviços portuários e aduaneiros”**. Cumpre registrar que o presente processo foi apreciado conjuntamente com outros feitos de conteúdo análogo, tendo ocorrido, por mero erro material, a não reprodução integral, neste processo específico, de toda a fundamentação constante do voto da Relatora atinente às despesas com serviços portuários e aduaneiros, inclusive no que se refere à rubrica de elevação portuária.

Nessas circunstâncias, impõe-se o saneamento da omissão, a fim de fazer constar, de forma expressa, a fundamentação que embasou a reversão da glosa das despesas de elevação portuária, conforme já consignado no dispositivo do acórdão.

É o que se passa a fazer.

1. Das despesas com serviços portuários/aduaneiros

No que se refere às despesas com serviços portuários e aduaneiros, a DRJ entendeu por manter a glosa efetuada pela fiscalização, sob o argumento de inexistir previsão legal expressa para o aproveitamento de tais créditos no regime da não cumulatividade.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que os dispêndios com serviços aduaneiros, no contexto de uma empresa preponderantemente exportadora, revelam-se essenciais, indispensáveis e diretamente vinculados à organização logística e ao embarque das mercadorias, sendo imprescindíveis para que os produtos alcancem o consumidor final localizado no exterior.

Nesse cenário, a contratação de empresas nacionais para a prestação de serviços de elevação portuária no interior do porto, bem como de despachantes aduaneiros, deve ser compreendida como verdadeira aquisição de insumos, por se tratar de atividades intrinsecamente relacionadas à concretização da operação de exportação. Em suas palavras:

A elevação portuária nada mais é do que uma combinação de frete destinado à venda e armazenagem, dois típicos insumos expressamente previstos nos artigos 3º das Leis do PIS e da COFINS.

Para exata compreensão da essência dessa despesa suportada pela Recorrente, se faz necessário a análise do escopo e objeto do contrato. Foi firmado contrato de prestação de

serviços de embarque em navios e outras avenças entre AGREX e Vale S/A (contrato nº 0248/09 apresentado em sede de fiscalização e constante nos autos), assinado em 30 de novembro de 2009, e com vigência entre 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2034. O referido contrato traz o objeto em sua cláusula primeira e o teor segue transcrito na íntegra na sequência:

“CLÁUSULA I OBJETO:

1.1 – Constitui objeto do presente contrato a prestação de serviços, pela VALE para a CLIENTE, relacionados com a movimentação de SOJA e MILHO em grão, a granel (“Produtos”), compreendendo: (i) a descarga dos vagões ferroviários contendo o Produto no Terminal Portuário de Ponta Madeira – PDM, Estado do Maranhão (“Terminal”), (ii) a estocagem e armazenagem do Produto para formação de lotes de exportação em ARMAZÉNS GRANELEIROS específicos (conforme indicado no item 9.1), e (iii) o embarque dos Produtos em navios (“Serviços Portuários”).

1.2 – Para o atendimento do objeto deste Contrato, poderá a VALE utilizar-se de bens e serviços de terceiros ou estabelecer algum nível de relação jurídica com terceiros. Nessas hipóteses será sempre integral e exclusiva responsabilidade da VALE o pleno atendimento da CLIENTE, para os efeitos deste Contrato, assim como de sua exclusiva e integral responsabilidade todas as obrigações derivadas da eventual relação jurídica formalizada com terceiros para os fins e atendimento do presente Contrato.

1.3 – A VALE poderá atender, dentro de suas possibilidades, quaisquer outros transportes que a CLIENTE solicitar, desde que mediante prévia negociação entre as PARTES.”

*Em suma, conforme se afere das cláusulas acima, o contrato traz, de forma bem definida, duas modalidades de serviços, quais sejam: (i) **armazenagem das mercadorias; (ii) transporte (elevação) das mercadorias para navio destinado à venda ao exterior.***

Adentrando na operação propriamente dita, a mercadoria (soja e milho em grãos) chega no Terminal Portuário de Ponta Madeira no Estado do Maranhão, vindo em vagões ferroviários. Na sequência, os funcionários da VALE descarregam a mercadoria e mantém a mercadoria armazenada até a data de embarque no do navio.

Antes da chegada navio que fará o transporte internacional das mercadorias há um alinhamento prévio entre as partes, dentro das condições previstas no contrato para cada tipo de embarcação. Definido o navio, a Recorrente deve apresentar à VALE, antes da chegada da embarcação, o número do registro de exportação (RE) referente ao SISCOMEX para a liberação do atendimento, bem como o despacho junto a Receita Federal e ao Ministério da Agricultura e a cópia do “Bill of Landing” após o embarque.

Quando o navio chega no porto, a VALE executa a terceira etapa do trabalho que consiste em carregar/abastecer o navio com a soja e/ou milho vendidos pela Recorrente. Ao final, a Recorrente efetua o pagamento à VALE de acordo com as condições estabelecidas no contrato e seus anexos, considerando a quantidade de mercadoria exportada, entre outras variáveis.

Em relação ao contrato analisado acima, podemos sintetizar serviços prestados em: ARMAZENAGEM E TRANSPORTE PARA O NAVIO. Através da elucidação abaixo podemos compreender ainda melhor o que dizem os contratos:



Conforme se afere da ilustração acima, a mercadoria chega até o porto de destino, geralmente via malha ferroviária, e na sequência é feito o descarregamento da SOJA/MILHO no ARMAZÉM. A toneladas de commodities ficam semanas armazenadas em coibas de clima e temperaturas adequadas para não perderem sua qualidade e, quando o navio atraca no porto toda soja/milho é transferida do armazém para dentro do navio através de grandes estruturas de engenharia que fazem o serviço de elevação das mercadorias, ou seja, transportam a soja e o milho para dentro do portão do navio. Uma vez abastecido e liberado pelas autoridades aduaneiras, o navio parte com destino ao destinatário das mercadorias.

Feitas tais considerações, entendo que no caso dos autos, adotando-se o entendimento empregado no já citado REsp nº 1.221.170/PR, a questão deve ser analisada sob a perspectiva do inciso II, daquele dispositivo.

É que, como mencionado no voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, não há que se falar em interpretação literal do direito ao creditamento. O crédito de PIS e Cofins não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Este decorre da própria dinâmica da não-cumulatividade de tais contribuições. Nesse sentido, a possibilidade de restrição do direito creditório por parte do legislador ordinário nada tem a ver com a interpretação restritiva, nos termos do art. 111 do CTN.

Assim, entendo que o mencionado inciso II, ao se referir a bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, reporta-se à atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro e não apenas a um de seus estágios específicos. Em outras palavras, pode-se dizer que o processo produtivo visto de forma ampla, não corresponde a atos de produção em sentido estrito, iniciando-se em momento anterior e se consumando na iminência da venda propriamente dita.

Tal entendimento dialoga com o próprio fato gerador das contribuições para o PIS e a Cofins, que não incidem sobre a produção de bens ou prestação de serviços, mas sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica. A questão foi inclusive abordada no voto do Ministro Relator Dias Toffoli, no julgamento do RE nº 841.979/PE, nos seguintes trechos:

“Como se viu, o texto constitucional não estipulou qual seria a técnica da não cumulatividade a ser observada no tratamento da contribuição ao PIS e da COFINS no regime não cumulativo. Também se consignou, nas passagens anteriores, que o fato gerador dessas contribuições é deveras distinto dos fatos geradores do ICMS e do IPI. Com efeito, o ICMS pressupõe a circulação de mercadorias ou a prestação de certos serviços (isso é, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação); e o IPI, a existência de produtos industrializados. Por seu turno, a contribuição ao PIS e a COFINS pressupõem a existência de faturamento ou de receita. Cabe ainda destacar, como já o fez Marco Aurélio Greco, que o processo formativo de um produto ou de uma mercadoria muito se diferencia do processo formativo da receita, a qual, aliás, por estar vinculada a determinado contribuinte, não se submete, propriamente, a um ciclo econômico. O mesmo se aplica quanto ao faturamento.

Nesse contexto, anote-se, por exemplo, que, para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer não só em gastos relacionados com aquele processo formativo de produtos, mas também em outros quanto a bens ou serviços imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua atividade econômica.’

Nesse cenário, por não haver outra fase entre a produção/fabricação e a venda de determinados produtos, os gastos com (i) armazenagem das mercadorias e (ii) transporte (elevação) das mercadorias para navio destinadas ao exterior, enquanto em etapa anterior àquela de venda, deve ser analisado sob a ótica do inciso II, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. A venda é o momento em que o sujeito passivo auferir a receita que será tributada, de modo que, até aquele momento, os gastos essenciais e relevantes para que tal operação possa ser executada devem ser reconhecidos como insumos.

A **operação de venda, em sentido estrito**, é tratada em um inciso próprio, qual seja, o inciso IX. É que a partir daquele momento, findar-se-ia a atividade produtiva elencada no inciso II, não podendo mais os serviços de fretes serem analisados sob aquela ótica.

Nessa linha, não haveria qualquer racionalidade em uma interpretação que negasse o direito ao creditamento em relação ao serviço de armazenagem das mercadorias e transporte (elevação) das mercadorias para navio destinadas ao exterior, apenas por não se enquadrar especificamente na hipótese prevista no inciso IX. Ou seja, como se o fato de se ter utilizado na legislação a expressão frete e armazenagem “na operação de venda”, excluísse a possibilidade do creditamento dos gastos com frete em qualquer outro momento anterior à venda.

No entanto, o fato de se aceitar o enquadramento de determinados tipos de fretes como insumos, não implica uma leitura do inciso II como uma “cláusula de fechamento”, capaz de abarcar qualquer bem ou serviço que guarde relação com a atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte. É realmente imprescindível que se verifique, no caso concreto, a essencialidade e relevância daquele bem ou serviço.

Conforme demonstrado pela Recorrente na exposição do seu processo produtivo, entendo que os serviços de (i) descarregamento da soja/milho no armazém, (ii) armazenagem até o momento que o navio atraca no porto e toda soja/milho é transferida para dentro do navio e (iii)

elevação das mercadorias que transportam a soja e o milho para dentro do portão do navio são **essenciais** para que se proceda com a venda das mercadorias para o exterior.

Por outro lado, no que tange ao serviço de “despachante aduaneiro”, entendo que, considerando o já mencionado “teste de subtração”, tais serviços não levam à impossibilidade da realização da atividade produtiva da Recorrente. A utilização dos serviços não é imposta ao contribuinte, podendo este realizar pessoalmente o desembaraço das mercadorias. Tais serviços não atendem ao mencionado “teste de subtração”, de modo que não devem ser considerados como insumos.

Assim, especificamente quanto aos serviços de despacho aduaneiro, entendo que a glosa deve ser mantida. Em contrapartida, entendo que devem ser revertidas as glosas das despesas comprovadas relativas aos serviços de (i) descarregamento da soja/milho no armazém, (ii) armazenagem até o momento que o navio atraca no porto e toda soja/milho é transferida para dentro do navio e (iii) elevação que transportam a soja e o milho para dentro do portão do navio.

2. Dispositivo

Ante o exposto, acolho os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, apenas para sanar a omissão apontada, integrando o acórdão nos termos acima expostos, mantendo-se inalterado o resultado do julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara