



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13855.720128/2012-26  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.467 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de outubro de 2021  
**Recorrente** AÇÚCAR E ÁLCOOL OSWALDO R MENDONÇA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.**

Cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, em especial no caso de pedido de restituição decorrente de contribuição recolhida indevidamente.

**DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

Os serviços portuários utilizados em operações de exportação, por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos de COFINS no regime não-cumulativo, por absoluta falta de previsão legal. Tampouco, enquadram-se como armazenagem de mercadoria na operação de venda, pois somente se consideram despesas com armazenagem aquelas despesas com guarda de mercadoria; não se incluindo nesse conceito as referidas despesas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

**PEDRO SOUSA BISPO – Presidente e Relator**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes os conselheiros Jorge Luís Cabral, substituído pela Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, e Renata da Silveira Bilhim, substituída pela conselheira Mariel Orsi Gameiro.

## **Relatório**

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata o processo de contestação contra o Despacho Decisório, emitido em 14/03/2012, pela DRF em Franca/SP, que reconheceu o direito creditório de R\$ 137.237,73, do montante pleiteado de R\$ 165.933,39, de COFINS não cumulativa - Exportação, do 1º Trimestre/2007, conforme PER n.º 2502.79066.180407.1.1.09-1626.

De acordo com a Informação Fiscal, em verificação efetuada em livros fiscais e contábeis, arquivos digitais, demonstrativos e documentos apresentados, apurou-se que a contribuinte adotou a tributação com base no lucro real e que no período analisado efetuou exportações diretas ou por meio de empresas comerciais exportadoras. Não foram constatadas divergências entre os Dacon e os Pedidos de Ressarcimento, bem como nos débitos da contribuição e créditos de aquisição de bens e insumos, serviços, energia elétrica e depreciação, com exceção da rubrica “Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda”.

Nesse item, consta que a interessada produz mercadorias destinadas à exportação, que são transportadas, podendo ser armazenadas em recinto alfandegado ou serem colocadas diretamente no navio. Ocorre que na nota fiscal de prestação de serviços apresentada consta: “elevação açúcar, serviços de recebimento, descarga de caminhões, armazenagem, embarque”, que não comprova que se trata de despesas de armazenagem, ficando toda essa operação caracterizada pela fiscalização como despesas portuárias em geral, que não lhe garantem direito a créditos não cumulativos do PIS/Pasep e Cofins e, por isso, a glosa efetuada.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada, por intermédio de seu representante legal, ingressou, em 30/04/2012 com Manifestação de Inconformidade contra o deferimento parcial de seu pedido.

No mérito, alega que o art. 3º, § 3º, da Lei n.º 10.833, de 2003, autoriza expressamente o direito ao crédito sobre gastos com armazenagem de mercadorias, exigindo que o valor seja suportado pelo vendedor e que os pagamentos sejam feitos à pessoa jurídica. Afirma ser esse o caso dos autos, onde houve a emissão de nota fiscal de prestação de serviços pela empresa TEAG – Terminal de Exportação de Açúcar de Guarujá Ltda. Entende que a falta de segregação dos valores na nota fiscal não pode justificar a glosa dos créditos, não pode prevalecer a interpretação restritiva dada e, ao contrário do sustentado no Despacho Decisório, nos serviços de armazenagem e frete estão inclusos os demais serviços necessários para viabilizar a exportação das mercadorias, como a elevação açúcar, serviços de recebimento, descarga de caminhões e embarque. Essas despesas, caracterizadas como portuárias pelo agente fiscal não podem ser consideradas despesas/custos agregados ao conceito de armazenagem e frete, para fins de aproveitamento de crédito do PIS/Pasep e da Cofins.

Citando doutrinadores, alega que o legislador ao qualificar as despesas com armazenagem não se restringiu ao mero depósito de mercadorias, mas também abarcou obrigações mais amplas que envolvem esse tipo de serviço, vinculadas ao Direito Comercial, como a conservação e entrega dos bens no local definido para a exportação, até o efetivo embarque no navio. Ressalta, por outro lado, que a fiscalização possui todos os meios adequados para aferir as quantias que foram pagas por cada serviço contratado, seja por meio de cruzamento de informações eletrônicas, seja pela realização de diligência em busca da realidade material dos fatos.

E reprisa que ao conceder o direito ao crédito para abatimento da base de cálculo, independentemente de qualquer condição, a legislação exige apenas que os custos e despesas sejam vinculados à atividade empresarial do contribuinte. Sendo assim, os serviços portuários contratados diretamente da empresa TEAD também

podem ser computados para cálculo do crédito das contribuições, especialmente porque tais despesas estão ligadas às exportações, caracterizadas como insumos empregados no exercício de suas atividades, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Realça que para a exportação do produto açúcar necessita obrigatoriamente de serviços de recebimento, descarga de caminhões, armazenagem, elevação e embarque de sua mercadoria, tendo em vista que não possui maquinário e mão-de-obra especializada para carregamento de navios. Destaca a descrição de serviços portuários constante em trabalho da Agência Nacional de Transporte Aquaviários do Ministério do Transporte, resumindo que a logística para a exportação de açúcar se resume ao transporte da mercadoria até um terminal de estufagem de containeres ou no porto de embarque e é executada por equipes que descarregam a mercadoria diretamente do container, o qual é armazenado até ser transportado para o porto de embarque. Além disso, por ser exportado pelo Porto de Santos, obrigatoriamente deve-se contratar as empresas credenciadas para a prestação desses serviços junto à concessionária Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP. Cita entendimento da Receita Federal de que os serviços de despacho aduaneiro e demais gastos com desembarço, suportado pelo importador, integram o custo de aquisição da mercadoria e decisão do CARF de que tais despesas são passíveis de aproveitamento de crédito já que podem ser consideradas como custos agregados ao frete.

Por fim, reclama pela incidência de correção monetária sobre os créditos que foram objeto de glosas, bem como a juntada de documentos e a realização de diligência pela autoridade fiscal eventualmente necessárias.

Ato contínuo, a DRJ-CURITIBA (PR) julgou a manifestação de inconformidade do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA.**

É prescindível o pedido de diligência quando se tratar de mera apresentação de provas que caberia à pessoa jurídica trazer junto à peça contestatória.

**CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES E ARMAZENAGEM. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. DESPESAS PORTUÁRIAS.**

Estando descritos no documento fiscal, precipuamente, serviços vinculados à exportação de mercadorias, como a elevação açúcar, serviços de recebimento, descarga de caminhões e embarque no navio, ainda que neles esteja inclusa despesa relativa à armazenagem, mas sem que esteja demonstrada, restam caracterizadas como despesas portuárias, que não dão direito ao crédito do PIS/Pasep e Cofins no sistema da não cumulatividade.

**ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.**

No ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos, não há a incidência de taxa Selic, por expressa disposição legal.

**Manifestação de Inconformidade Improcedente**

**Direito Creditório Não Reconhecido**

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na manifestação de inconformidade quanto as glosas de créditos.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro PEDRO SOUSA BISPO, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento de COFINS não-cumulativo vinculado ao mercado externo do 1º trimestre de 2007, com pedidos de compensações atrelados, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre custos/despesas que não se caracterizariam como armazenagem ou o Contribuinte não logrou êxito em comprovar a existência desse tipo de custo/despesa.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividade precípua a industrialização destinada, especialmente, a produção de açúcar e álcool, a serem comercializados no mercado interno e no exterior.

Noticia-se no despacho decisório, que a Empresa Recorrente produz mercadorias destinadas à exportação, que são transportadas, podendo ser armazenadas em recinto alfandegado ou serem colocadas diretamente no navio. Ocorre que na nota fiscal de prestação de serviços apresentada para comprovar a despesa/custo constam as seguintes atividades: “elevação açúcar, serviços de recebimento, descarga de caminhões, armazenagem, embarque”.

A Autoridade Fiscal entendeu que as notas fiscais apresentadas não comprovariam que a natureza do gasto seria de despesas de armazenagem, ficando toda essa operação caracterizada pela Unidade de Origem como despesas portuárias em geral, que não seriam passíveis de creditamento para o PIS/Pasep e Cofins e, por isso, a glosa foi efetuada.

A Recorrente explica que as operações de exportação de mercadorias produzidas envolvem uma série de serviços inseridos como despesas de armazenagem, quais sejam, serviços de elevação açúcar, serviços de recebimento, descarga de caminhões, armazenagem e de embarque, a serem suportadas pelo exportador, sendo certo que tais dispêndios são passíveis de creditamento, conforme prevê o art.3º, IX, da Lei nº10.833/2003, não devendo prevalecer a interpretação restritiva contida no despacho decisório e ratificada pelo acórdão recorrido.

Em oposição a essa interpretação restritiva do dispositivo citado, discorre no que no contrato de depósito em armazéns gerais, por exemplo, há diversas obrigações intrinsicamente relacionadas, não ficando restrito à simples guarda/depósito da coisa. Vale dizer, a armazenagem não pode ser vista como ação única, mas sim como um conjunto de ações, tais como recepção, carregamento, descarga, conserva, organização, entrega dos bens no local definido para a exportação. Todos os atos praticados desde o depósito do bem até o seu efetivo embarque no navio se caracterizariam como despesas de armazenagem, sendo esse, inclusive, o

mesmo entendimento do CARF. Cita, ainda, jurisprudência de Turmas Colegiadas do CARF representativa dessa posição.

Argumenta ainda que, mesmo que se entenda que tais despesas não se enquadrem no conceito de armazenagem, ainda assim seriam passíveis de aproveitamento de crédito de PIS/COFINS, já que tais despesas se agregam ao valor do frete.

Por fim, aduz ainda que, caso se entenda que nem todo gasto constante da nota fiscal caracterize-se como despesas de armazenagem, é certo que uma parte tem essa natureza, não devendo prevalecer o entendimento constante do acórdão recorrido, que negou o crédito sob o fundamento de que a empresa não teria comprovado a existência de despesas de armazenagem e, caso presentes na nota fiscal, inexistiria comprovação quanto a delimitação do seu valor em relação às demais despesas portuárias contidas no documento. Nesse sentido, solicita que seja deferida a realização de diligência para apurar o valor correspondente a armazenagem constante de cada nota fiscal, em consonância com o princípio da verdade material.

Sem razão a Recorrente.

Como se observa, a Recorrente pleiteia que as despesas tratadas neste item (elevação açúcar, serviços de recebimento, descarga de caminhões e de embarque,) sejam tratadas como despesas de armazenagem, com previsão de crédito prevista nos art. 3º, IX da Lei n 10.833, de 2003.

A despeito dos argumentos utilizados, entendo que tais despesas não podem ser consideradas armazenagem como pleiteia a Recorrente. A legislação das contribuições possui dispositivo legal prevendo a possibilidade de créditos para armazenagem, conforme o art.3º da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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

[...]

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

Percebe-se, pelo dispositivo transcrito, que o legislador especifica "armazenagem de mercadoria", não havendo qualquer referência a gastos com despesas portuárias, tais como: elevação do açúcar, serviços de recebimento, descarga de caminhões e de embarque.

Dessa forma, entendo que somente as despesas com armazenagem de mercadorias, caracterizada esta como a atividade estrita de guarda de mercadoria (pagamento do depósito), e desde que suportadas pela vendedora, é que tem possibilidade de creditamento, devendo-se afastar, por falta de previsão legal, a pretensão da Recorrente de calcular créditos sobre as referidas despesas portuárias.

Esse mesmo entendimento foi adotado pelo Conselheiro Relator Antônio Carlos da Costa Cavalcanti Filho do Acórdão nº 3301003.874, da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, cuja ementa transcrevo parcialmente abaixo:

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS.

Há direito a crédito no caso armazenagem de mercadoria, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor; somente envolvendo aquelas despesas com guarda de mercadoria; não se incluindo nesse conceito outras atividades eventualmente correlacionadas, como partes e peças de reposição, despesas com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos, com logística e aduaneira, cobrados isolada e independentemente da armazenagem.

Também entendo que tais despesas não se caracterizam como insumos, porque incidem sobre o produto que já está pronto, em uma fase de pós produção, sendo, portanto, inaplicável o inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

A jurisprudência da CSRF (Câmara Superior de Recursos Fiscais) compartilha desse mesmo entendimento, conforme denota trecho do acórdão n.º **9303004.383**, sessão de 08 de novembro de 2016, de relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, a seguir transcrito:

Como bem informado pela relatora, estivas e capatazia, são serviços essenciais utilizados pelo contribuinte nos seus procedimentos para exportação de seus produtos. Note-se que aqui o processo de produção já está concluído e, portanto não há que se utilizar do crédito nos termos previstos no inc. II do art. 3º, acima transcrito.

O crédito do PIS e da Cofins não cumulativas decorre de previsão legal. No caso, as possibilidades de creditamento estão descritas nos art. 3º das Leis 10.637/2002 para o PIS e 10.833/2003 para a Cofins. Não há possibilidade de extensão do direito ao crédito fora dos parâmetros estabelecidos por esses dispositivos.

Pois bem 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. Portanto esses créditos não são permitidos por absoluta falta de previsão legal.

Em sua defesa, alternativamente, a Recorrente também sustenta que os serviços de frete de venda compreendem todas as despesas e gastos vinculados a ele, entre elas, serviços de elevação açúcar, serviços de recebimento, descarga de caminhões, armazenagem e de embarque, a serem suportadas pelo exportador. Afirmar, ainda, que tais despesas são intrínsecas ao frete segundo o modal logístico necessário à exportação do açúcar.

Também não procede essa alegação, isso porque esse tipo de despesa não tem identidade com frete sobre vendas. Esses custos se referem a gastos com serviços relacionados ao porto (despesas portuárias), com destaque para as de movimentação e remoção de mercadorias dentro da área portuária.

Assim, apesar de serem despesas de alguma forma relacionadas com a venda, não se caracterizam também como frete de venda, por ser inaplicável ao caso o inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003 e não haver qualquer outro dispositivo legal permissivo de creditamento.

Em conclusão, as despesas caracterizadas como portuárias, ligadas a operações de venda para o exterior (exportação), por não serem utilizadas no processo produtivo e não terem identidade com armazenagem ou frete na venda, não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo.

Por fim, pleiteia a Recorrente, caso não sejam acatados os seus pedidos quanto às despesas portuárias em apreço, que o julgamento fosse convertido em diligência para a comprovação de que em parte das notas fiscais apresentadas se referiam efetivamente a armazenagem.

Como se sabe, no processo administrativo fiscal, o deferimento do pedido de diligência faz parte do poder discricionário do julgador, que somente a defere se entender como necessária a obtenção de provas adicionais imprescindíveis ao deslinde da lide. Além disso, o deferimento de realização de diligência para a juntada de provas, somente se justifica se as provas documentais não puderem ser carreadas aos autos pelas partes no momento da apresentação da impugnação. Esse é o entendimento que se extrai dos art.18, 28 e 293 do Decreto nº70.235/72.

No caso concreto, a pretensão da Recorrente não pode ser acolhida pois a documentação comprobatória da efetiva existência de despesas de armazenagem deixou de ser apresentada no momento processual adequado, estando preclusa essa juntada intempestiva sem justificativa plausível.

Vale lembrar, é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (Lei nº5.869/73), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I- ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005.

Com base nessas considerações, por entender prescindíveis, indefere-se o pedido de diligência/perícia reiterado pela Recorrente.

Finalmente, no que concerne a correção monetária pela taxa SELIC aos créditos não reconhecidos pelo despacho decisório, a análise dessa matéria fica prejudicada, em vista da inexistência de crédito adicional a ser reconhecido.

Com esses fundamentos, deve ser mantida a referida glosa.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

PEDRO SOUSA BISPO

Fl. 8 do Acórdão n.º 3402-009.467 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13855.720128/2012-26