



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



|                    |                              |
|--------------------|------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>11080.724114/2012-64</b>  |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9303-016.140 – CSRF/3ª TURMA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 10 de outubro de 2024        |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO PROCURADOR       |
| <b>RECORRENTE</b>  | FAZENDA NACIONAL             |
| <b>INTERESSADO</b> | ALIBEM ALIMENTOS S.A.        |

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PIS-PASEP/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM  
UNITIZAÇÃO/ESTUFAGEM DE CONTÊINERES. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A operação de unitização/estufagem de contêineres se resume ao acondicionamento do produto pronto, e, portanto, os respectivos gastos não se confundem com o custo de armazenagem e nem com o frete na venda, o que impossibilita o aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas (PIS e COFINS).

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. Não votou o Conselheiro Dionísio Carvallhedo Barbosa, em relação ao conhecimento, por já ter sido coletado o voto do Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho em 11/09/2024. No mérito, deu-se provimento ao recurso, por maioria de votos, vencida a relatora, Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou pela negativa de provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-016.139, de 10 de outubro de 2024, prolatado no julgamento do processo 11080.724413/2012-07, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg, Dionísio

Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face de acórdão assim ementado:

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os requisitos da lei, dentre eles terem sido os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e terem sido tributados pela contribuição na aquisição.

### **CRÉDITO. ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.**

Geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com armazenagem em operações de venda, abarcando, além dos custos decorrentes da utilização de um determinado recinto, os **gastos relativos a operações correlatas**, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUBMETIDOS AO CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. POSSIBILIDADE.

Por se tratar de serviços de transporte despendidos durante a aquisição de insumos a serem aplicados na produção, ainda que se referindo a insumos submetidos à apuração do crédito presumido da agroindústria, admite-se o desconto de crédito da contribuição, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

O percentual da alíquota do crédito presumido da agroindústria de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo. (Súmula CARF nº 157)

PRELIMINARES DE NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido lavrado por autoridade competente e em conformidade com os fatos controvertidos nos autos, bem como com as regras que regem o processo

administrativo fiscal, dentre as quais o direito ao contraditório e à ampla defesa, afastam-se as arguições de nulidade do despacho decisório.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Encontrando-se os autos devidamente instruídos com todas as informações e documentos necessários à solução da lide, afasta-se a proposta de realização de diligência.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão contida no despacho decisório, mantida nesta segunda instância, devidamente fundamentada e não infirmada com documentação hábil e idônea.

MATÉRIA CONTESTADA APENAS NA SEGUNDA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Matéria contestada apenas na segunda instância, não caracterizada como de ordem pública, configura inovação dos argumentos de defesa, razão pela qual dela não se pode conhecer.

O feito originariamente abrangeu Pedido de Ressarcimento de créditos apurados pelo regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, vinculados à receita de exportação. No curso do feito se questionou a classificação dos créditos como ressarcíveis, assim como se estes se enquadrariam na hipótese de apuração de crédito básico ou presumido; o enquadramento das despesas incorridas dentre as hipóteses de apuração previstas no art. 3º das Leis de regência; a alíquota incidente sobre os insumos adquiridos para fins de apuração do crédito respectivo; divergências entre valores apurados em DACON e balancetes; possibilidade de apropriação extemporânea de créditos e forma de rateio.

Nada obstante a extensão e complexidade das discussões travadas, sobe a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Especial aviado pela PGFN, exclusivamente a matéria “**Crédito de PIS/Cofins. Serviços de Unitização/Estufagem**”, conforme Despacho de Admissibilidade exarado e não impugnado por meio de Agravo.

De acordo com o apelo aviado, o acórdão recorrido, ao reconhecer o direito à apropriação de tais créditos na condição de despesa de armazenagem e frete (art. 3º, IX), teria decidido em desconformidade com o Acórdão Paradigma nº 9303-009.340, de 14 de agosto de 2019, requerendo, portanto, a reforma do julgado.

O contribuinte, intimado, não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

**VOTO**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à admissibilidade, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

**Admissibilidade**

Conforme relatado, o Recurso Especial da PGFN foi admitido somente para a matéria **“Crédito de PIS/Cofins. Serviços de Unitização/Estufagem”**.

O acórdão recorrido examinou o serviço de “unitização” para empresa que produz e comercializa produtos alimentícios. Conforme esclarecimento prestado pelo próprio Contribuinte no curso dos autos, consiste no “ato de estufar “encher” a mercadoria em contêineres para exportação. Isso é feito pela mão de obra do armazém frigorífico onde o produto está armazenado”.

Tal serviço foi apropriado e glosado pela Fiscalização nos termos do inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02 e também com esse fundamento foi revertida pelo acórdão recorrido, ao entendimento de que se encontram “correlacionada intrinsecamente às operações de armazenagem na venda/exportação”.

O acórdão paradigma examinou serviço de “estufagem de containers” para empresa que industrializa e comercializa couros, também sob a ótica do inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02:

Quanto à estufagem de containers, inicialmente imaginei que essa atividade pudesse fazer parte do custo de armazenagem para venda, atendendo o disposto no inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

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

Entretanto, por definição, essa operação se resume ao **acondicionamento de produto pronto em container**, para envio. Portanto, **não se confunde com o armazenamento propriamente dito**, nem com o frete na operação de venda. Saliente-se que, por se referir a produto acabado, também não pode ser considerado como insumo.

Configura-se, portanto, a similitude fática – posto que se trata de serviço de mesma natureza – e a divergência na interpretação de uma mesma norma legal, enquanto o Acórdão recorrido entende se tratar de custo integrante da própria operação de armazenagem, o paradigma entende que estes não se confundem.

A circunstância de se tratar de empresas que se dedicam a operações de natureza distintas não apresenta qualquer impacto à solução da lide, posto que, ao se examinar a aplicação do inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02, os critérios da pertinência, relevância e essencialidade são indiferentes.

Desse modo, entendo deva ser admitido o Recurso Especial.

Quanto ao mérito, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Externo no presente voto as razões de divergência em relação ao posicionamento adotado no voto da relatora, no que se refere à interpretação do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (crédito para “...armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”).

Cabe, de início, destacar que o provimento obtido no Acórdão de Recurso Voluntário (3201-010.504) se referiu a “armazenagem e operações correlatas”, assim entendidas: “(i) paletização, (ii) monitoramento, (iii) **unitização**, (iv) vestir ou despir estoniquetes, (v) recuperação de frio, (vi) transbordo, (vii) serviços de crossdocking e (viii) vistoria”.

Importante ainda recordar que o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional teve seguimento apenas em relação a “**Crédito de PIS/Cofins. Serviços de Unitização/Estufagem**”, invocando como paradigma de divergência o Acórdão nº 9303-009.340, no qual se concluiu que:

**“A operação de estufagem de containers se resume ao acondicionamento do produto pronto, portanto os respectivos gastos não se confundem com o custo de armazenagem nem com o frete na venda.** Adicionalmente, por referirem-se a produtos acabados, não caracterizam insumo. Assim, não é possível o desconto de créditos sobre esses valores.” (grifo nosso)

De fato, o dispositivo normativo concessivo de crédito não pode ser interpretado de forma alargada, extraindo-se que a palavra “armazenagem” deveria ser compreendida como “armazenagem e operações correlatas” (expressão pouco clara, e de delimitação jurídica imprecisa, não sendo elucidada por bibliografia extrajurídica ou relativa a temas distintos). Esse alargamento conceitual na concessão de créditos já foi rechaçado por esta Câmara uniformizadora de jurisprudência em diversas ocasiões, seja em relação ao alargamento da compreensão de “venda”, no mesmo inciso IX do art. 3º (tema pacificado na Súmula CARF 217), ou no que se refere à própria armazenagem (no precedente invocado como paradigma pela Fazenda Nacional - Acórdão 9303-009.340, e em outros, como os Acórdãos 9303-011.765 e 9303-012.961).

É também comum que a estufagem ou unitização de contêineres seja tratada como “despesa portuária”, o que igualmente inviabiliza o aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas (PIS e COFINS), como pacificou em diversos precedentes este colegiado, em tema que, inclusive, demandaria a edição de súmula:

**Acórdão 9303-015.131** (14/05/2024, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan - unânime) “Despesas portuárias na exportação de produtos acabados não constituem insumos do processo produtivo do Contribuinte, por não se enquadrarem no conceito fixado de forma vinculante pelo STJ quanto aos critérios de essencialidade e relevância. Tais serviços não guardam qualquer vínculo com o processo produtivo da empresa”. ( No mesmo sentido o Acórdão 9303-015.949)

**Acórdão 9303-015.265** (10/06/2024, Rel. Cons. Alexandre Freitas Costa - unânime) “Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.”

Pelo exposto, para efeito de fruição de créditos das contribuições não cumulativas (PIS e COFINS), o termo “armazenagem” previsto na norma concessiva não deve ser interpretado de forma alargada, para abranger despesas como a “estufagem/unitização de contêineres”, sendo correta a glosa efetuada pela fiscalização, no tema aqui em análise.

Diante do exposto, voto por **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

**Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente Redator