



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.724413/2012-07
ACÓRDÃO	9303-016.139 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	ALIBEM ALIMENTOS S.A.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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 Rosenburg 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. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Redator designado

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

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

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3201-010.504, de 27 de abril de 2023, cuja ementa transcreve-se:

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

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

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)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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.

Os autos foram remetidos a esta 3ª Turma da CSRF do CARF e a mim distribuídos por sorteio.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, Relatora

I. 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.

II. Mérito

Quanto ao mérito, entendo que o acórdão Recorrido examinou com precisão a questão controvertida:

Conforme se verifica dos excertos supra, parte das atividades ali conceituadas insere-se no contexto da comercialização dos produtos acabados, encontrando-se correlacionada intrinsecamente às operações de armazenagem na venda/exportação, bem como de frete em operações de venda, dado se tratar de produtos alimentícios que demandam proteção qualificada nessas etapas, a saber: (i) paletização, (ii) monitoramento, (iii) unitização, (iv) vestir ou despir estoniquetes, (v) recuperação de frio, (vi) transbordo, (vii) serviços de crossdocking e (viii) vistoria.

A Fiscalização glosou os créditos decorrentes dessas atividades aduzindo que, de acordo com os arts. 3º, inciso IX, e 15 da Lei nº 10.833/2003, somente davam direito a crédito “as despesas de armazenagem de mercadorias e do frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor”. Contudo, segundo o agente fiscal, “o conceito de frete e armazenagem não [podia] ser estendido para abarcar outras despesas portuárias e de transporte como a carga e descarga, a movimentação de mercadorias, a vistoria, o monitoramento, etc.” (fl. 4)

Neste item, há que se considerar que o crédito previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 não restringe o direito à despesa com aluguel de depósito ou

armazém, pois a lei não faz essa redução no dispositivo, uma vez que o desconto de crédito encontra-se assegurado em relação à “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.” **Não se pode perder de vista que a operação de armazenagem pressupõe, além da guarda física das mercadorias, a entrada e saída dos bens no recinto (transbordo), controles logísticos, limpeza, conservação, segurança, consolidação etc.**

O seguinte excerto conceitua muito bem a operação de armazenagem:

É muito comum ver pessoas confundindo os conceitos de armazenagem e estocagem, dada a similaridade inicial de ambos os termos. No entanto, saber no que cada conceito consiste ajuda numa melhor compreensão dos processos envolvidos nessa etapa dos serviços logísticos.

Estocagem ou estoque refere-se aos produtos guardados em determinado espaço físico, podendo ser considerada parte do trabalho exercido na armazenagem.

Já a armazenagem é um conceito muito mais amplo, referindo-se a todas as operações que são necessárias para manter um estoque, deslocar mercadorias e suprir lojas, fábricas e clientes.

Resumidamente, a armazenagem não é apenas um grande armazém onde estão colocadas todas as mercadorias, insumos e matérias-primas de uma empresa, mas sim um conjunto de funções que engloba todas as etapas de movimentação e de estoque dos produtos. (g.n.)¹

Nesse sentido, constata-se que a armazenagem só se realiza com as operações de entrada e saída dos produtos em um determinado recinto, não se restringindo, portanto, ao período em que tais bens se encontrem depositados, razão pela qual o direito ao crédito se estende às operações de organização, acondicionamento, conservação etc.

Entendo ser incabível limitar o conceito de armazenagem exclusivamente ao custo inerente à utilização do espaço do armazém ou guarda dos produtos. Trata-se de uma operação complexa, como detalhado pelos fatos dos autos, que demanda serviços específicos atinentes à movimentação dos itens armazenados e, especificamente, o seu acondicionamento em containers próprios para a exportação.

A atividade de logística, que compreende, exatamente, as operações de armazenagem e frete, é objeto de estudo pela ciência da Administração. Assim, nos termos do art. 110 do CTN², entendo que a análise da norma tributária deve ser precedida da exata definição do

¹ Referência apresentada pelo Relator do Acórdão Recorrido:

Disponível em: <<<https://diavanti.com.br/armazenagem-na-logistica/>>> Acesso em 19/10/2021.

² Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

conceito de “armazenagem”, não podendo se limitar a uma análise literal ou mesmo intuitiva do termo.

Em acesso ao Sistema de Periódicos CAPES³ é possível identificar diversos trabalhos científicos abordando tal conceituação.

No estudo “O DÉFICIT NA CAPACIDADE ESTÁTICA DE ARMAZENAGEM DE GRÃOS NO ESTADO DE GOIÁS”⁴, toma-se como “referencial teórico” exatamente o seguinte conceito de armazenagem:

A armazenagem é o processo de guardar o produto, associada a uma sequência de operações, como limpeza, secagem, tratamento fitossanitário, transporte, classificação etc., com o intuito de preservar as qualidades físicas e químicas da colheita, até o abastecimento (ELIAS, 2003). (g.n.)

Também em referencial teórico, o estudo “A GESTÃO LOGÍSTICA DE ARMAZENAGEM E SUAS RELAÇÕES COM A VERTICALIZAÇÃO E TERCEIRIZAÇÃO NA EMPRESA”⁵ apresenta a seguinte definição de armazenagem:

Por definição de Moura (1997), “armazenagem é a atividade de estocagem ordenada e a distribuição de produtos nos seus locais de fabricação ou nos locais destinados a esse fim pelos produtores, ou por meio de um processo de distribuição”

Por fim, mais recente, o artigo “Análise comparativa entre os requisitos técnicos de certificação de unidades armazenadoras de grãos com a ciência do direito: uma abordagem bibliográfica”⁶, também trabalha a partir de conceituação semelhante:

De acordo com Baroniet al.,(2017), a armazenagem compreende o espaço de conservação dos grãos produzidos visando resguardar suas características desde a colheita até a distribuição; são atividades ordenadas da estocagem à distribuição, definida de acordo com as variações entre a produção e a demanda. Segundo os autores, “[...] se baseia em reunir e guardar um volume de grãos por um determinado período, a fim de que se possa preservar as características normais dos mesmos, evitando fungos, pragas, umidade excessiva entre outras” (Baroniet al., 2017, p.57).

Logo, diante destas considerações, não vejo como excluir do conceito de “armazenagem” os custos inerentes à movimentação interna da carga armazenada destinada a acondicionar o produto propriamente para o seu transporte, como se verifica na atividade de unitização ou estufagem de containers.

³ <https://www-periodicos-capes-gov-br.ezl.periodicos.capes.gov.br/index.php/acervo/buscador.html>

⁴ https://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/2944/2034, acesso em 21/08/2024

⁵ <http://srvapp2s.santoangelo.uri.br/seer/index.php/gesto/article/view/1986/1020>, acesso em 21/08/2024

⁶ <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/25031/21976>, acesso em 21/08/2024

Acrescento, ainda, as disposições do Código Civil Brasileiro acerca do contrato de Depósito.

Inicialmente, quanto à responsabilidade do depositário pela manutenção da qualidade da coisa depositada:

Art. 629. O depositário é obrigado a ter na guarda e conservação da coisa depositada o cuidado e diligência que costuma com o que lhe pertence, bem como a restituí-la, com todos os frutos e acréscidos, quando o exija o depositante.

Também há previsão expressa quanto à necessidade de Depositante ressarcir o Depositário – em razão do contrato de depósito – por todas as despesas incorridas na guarda e conservação da coisa:

Art. 643. O depositante é obrigado a pagar ao depositário as despesas feitas com a coisa, e os prejuízos que do depósito provierem.

Logo, a meu ver, não restam dúvidas de que a operação de armazenagem (conceito logístico), assim como o depósito estabelecido no Código Civil (conceito jurídico), abrange todas as operações e, conseqüentemente, todos os custos incorridos desde o momento em que o armazém recebe a mercadoria e a entrega ao próprio depositante ou a quem de direito for definido por este.

Nesse sentido, também colaciono disposições do Código Civil quanto ao transporte de coisa:

Art. 749. O transportador conduzirá a coisa ao seu destino, tomando todas as cautelas necessárias para mantê-la em bom estado e entregá-la no prazo ajustado ou previsto.

Art. 750. A responsabilidade do transportador, limitada ao valor constante do conhecimento, começa no momento em que ele, ou seus prepostos, recebem a coisa; termina quando é entregue ao destinatário, ou depositada em juízo, se aquele não for encontrado.

Art. 751. A coisa, depositada ou guardada nos armazéns do transportador, em virtude de contrato de transporte, rege-se, no que couber, pelas disposições relativas a depósito.

Pelo exposto, reafirmo o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido, acrescentando a ele os fundamentos de direito aqui expostos.

Quanto ao fato de se tratar de “produtos acabados”, destaco, como feito pelo próprio acórdão paradigma, que esta discussão alcança exclusivamente a discussão relativa aos serviços utilizados como insumo. Por óbvio, em termos de inciso IX do art. 3º da legislação de regência, “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda” são utilizados para o produto já acabado e pronto para a venda.

Quanto à exigência de vinculação à uma “operação de venda”, também entendo presente tal requisito. Como se constata, o acondicionamento de mercadorias em containers se dá única e exclusivamente em razão de uma operação de exportação, de venda. Ainda que se admita a possibilidade de uma operação de exportação “para si mesmo”, ou seja, sem uma operação de venda vinculada, não é essa a hipótese dos autos.

Diante do exposto, entendo correto o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido.

III. Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator Designado,

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 encaixam 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.

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan