



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



**PROCESSO** 11080.730705/2012-71

**ACÓRDÃO** 9303-016.145 – 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: 01/01/2009 a 31/03/2009

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM RECEPÇÃO, EXPEDIÇÃO, CARGA, DESCARGA, BRAÇAGEM, TAXAS ADMINISTRATIVAS E MONITORAMENTO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As operações de recepção e expedição, carga e descarga, braçagem, taxas administrativas, e monitoramento não se confundem com o custo de armazenagem e nem com o frete na venda, e não possibilitam 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 em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a recepção e expedição, carga e descarga, braçagem, taxas administrativas, e monitoramento. 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, 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 3201-010.495, de 27 de abril de 2023, cuja ementa transcreve-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009 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, como (i) recepção e expedição, (ii) movimentação de carga e descarga, (iii) braçagem, (iv) taxas administrativas, (v) paletização, (vi) monitoramento, (vii) unitização, (viii) vestir ou despir estonquetes, (ix) recuperação de frio, (x) transbordo, (xi) serviços de crossdocking e (xii) vistoria, 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: 01/01/2009 a 31/03/2009 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.

**ACÓRDÃO RECORRIDO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA NA SEGUNDA INSTÂNCIA. DECISÃO DEFINITIVA.**

Tem-se por definitiva a decisão de primeira instância relativa a matérias não contestadas em sede de recurso voluntário.

**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 resarcíveis, 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. Despesas de Armazenagem**”, 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 crédito na condição de despesa de armazenagem e frete (art. 3º, IX) sobre diversos tipos de serviços na operação logística de armazenagem, teria decidido em desconformidade com o Acórdão Paradigma nº 9303-008.028, de 17/05/2019, 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. Despesas de Armazenagem**”.

O acórdão recorrido examinou diversos serviços realizados no âmbito da armazenagem de produtos, tendo revertido as glosas relativamente aos itens que entendeu estarem abrangidos no conceito de armazenagem, a saber:

Logo, revertem-se as glosas relativas às seguintes atividades: (i) recepção e expedição, (ii) movimentação de carga e descarga, (iii) braçagem, (iv) taxas administrativas, (v) paletização, (vi) monitoramento, (vii) unitização, (viii) vestir ou despir estoniquetes, (ix) recuperação de frio, (x) transbordo, (xi) serviços de cross-docking e (xii) vistoria, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais terem tais serviços sido tributados e prestados por pessoas jurídicas domiciliados no País.

Tais serviços foram apropriados e glosados 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, proferido em processo do mesmo contribuinte, foi proferido por voto da maioria dos membros.

O voto vencido analisou o pedido formulado pelo Contribuinte para reconhecer o crédito sobre as seguintes despesas:

Na perspectiva do conceito de insumos segundo o critério da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, entende-se assistir razão à Recorrente quanto ao pedido de reconhecimento do direito ao creditamento com as despesas relacionadas ao processo de exportação:

(a) despesas de capatazia: em suas razões de recurso especial, a Recorrente explicita que os serviços de capatazia são de responsabilidade da empresa para o envio de suas mercadorias para o exterior e para a organização logística. Além disso, é indispensável à alocação dos contêineres dos produtos nos caminhões e navios. Aduz que sem a utilização dos mencionados serviços, não haveria como destinar os produtos à venda, tendo em vista o elevado peso dos contêineres.

(b) despesas com movimentação de carga e descarga: também se utiliza a Contribuinte dos serviços de carga e descarga em suas operações portuárias de vendas de suas mercadorias para o exterior. O serviço de carga e descarga é utilizado para destinar as mercadorias do caminhão para o armazém, e do armazém para os navios;

(c) despesas com monitoramento e taxa de risco: trata-se de monitoramento realizado pelo armazém localizado dentro do porto. Conforme descreve a Recorrente, "ao chegar na área portuária, a mercadoria é depositada nas câmaras frigoríficas localizadas no interior dos armazéns. Antes de proceder o transporte da mercadoria para dentro do navio, o produto é transferido para containeres refrigerados." O serviço de monitoramento prestado pelo armazém consiste na averiguação da temperatura interna do container enquanto aguarda a sua transferência para o navio. Defende tratar-se de serviço vinculado à armazenagem das mercadorias vinculadas à exportação razão pela qual existira o direito ao respectivo crédito.

As seguintes despesas foram negadas:

Com relação às despesas com "braçagem, recepção e expedição e taxas administrativas", não se reconhece como passíveis de serem enquadradas no conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS, pois: (a) tratam-se de despesas de natureza administrativa e (b) não há descrição na peça recursal de sua utilização para o processo de produção/venda das mercadorias e nem insurgência específica quanto a esses itens.

Já o voto vencedor apresentou divergência nos seguintes termos:

Em que pese a clareza dos fundamentos esposados pela ilustre Conselheira Relatora na análise do Recurso Especial em tela, peço vênia 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 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.

(...)

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 armazenamento e frete na venda, não cabendo a inserção de outros elementos no permissivo legal.

Um primeiro esclarecimento que deve ser feito é que os itens foram analisados pela CSRF sob a perspectiva simultânea de dois dispositivos legais distintos: incisos II (insumo) e IX (armazenagem) do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Ou seja, ou dariam crédito sob qualquer um dos incisos (voto vencido), ou não dariam crédito por nenhum dos incisos).

Nada obstante, é necessário discernir:

Acórdão recorrido	Paradigma - Voto parcialmente vencido	Paradigma - Voto Vencedor
(i) recepção e expedição,	recepção e expedição - NEGOU	
(ii) movimentação de carga e descarga,	<del>movimentação de carga e descarga - CONCEDEU</del>	carga e descarga - NEGOU
(iii) braçagem,	Braçagem - NEGOU	
(iv) taxas administrativas,	Taxas administrativas - NEGOU	
(v) paletização,		
(vi) monitoramento,	<del>Monitoramento - CONCEDEU</del>	monitoramento (taxa de risco) - NEGOU
(vii) unitização,		
(viii) vestir ou despir estonquetes,		
(ix) recuperação de frio,		
(x) transbordo,		
(xi) serviços de cross-docking e		
(xii) vistoria		

	despesas de capatazia – CONCEDEU	serviços de capatazia- NEGOU
	taxa de risco - CONCEDEU	

Logo, apenas existe comprovação de divergência jurisprudencial relativamente aos itens “recepção e expedição”, “carga e descarga”, “braçagem”, “taxas administrativas”, e “monitoramento”. Os serviços de capatazia não foram objeto do acórdão recorrido, mas apenas do Paradigma.

Embora pretendesse a PGFN recorrer de todos os custos deferidos pelo Acórdão Recorrido a título de despesa com armazenagem, não logrou demonstrar a existência de divergência jurisprudencial sobre os demais.

Atento ao fato de que o acórdão paradigma foi proferido em processo iniciado no ano de 2008, período de apuração 01/01/2007 a 31/03/2007, enquanto o recorrido, examinou autuação de 2012, período de apuração 01/01/2009 a 31/03/2009. Logo, embora se refiram ao mesmo contribuinte, a ausência de identidade fática é justificada pelo significativo lapso temporal transcorrido entre ambas as fiscalizações.

Desse modo, entendo deva ser admitido o Recurso Especial apenas parcialmente, apenas no que toca aos itens “recepção e expedição”, “carga e descarga”, “braçagem”, “taxas administrativas”, e “monitoramento”.

## II. Mérito

Antes de se adentrar ao mérito, reputo pertinente esclarecer que os itens “recepção e expedição”, “carga e descarga”, “braçagem”, “taxas administrativas”, e “monitoramento” foram admitidos pelo acórdão recorrido na condição de custos com armazenagem (inciso IX dos art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03). Logo, ainda que o acórdão paradigma tenha examinado o direito creditório também sob a ótica do inciso II do mesmo artigo (insumo), entendo que esta discussão extrapola o objeto dos autos e, portanto, não cabe a análise nesses parâmetros, muito embora tenha a PGFN trazido tal argumentação ao seu Recurso Especial.

O acórdão recorrido, tendo analisado o conceito de “armazenagem” de forma ampla, delimitou todos os custos que entendeu estarem abrangidos por tal natureza, destacando, relativamente aos itens em discussão, a exata descrição apresentada pelo próprio contribuinte:

### Recepção e Expedição

Refere-se a mesma atividade da movimentação de carga e descarga. Está diretamente vinculada à armazenagem das mercadorias e produtos. Sendo a expedição à operação que vincula a armazenagem e o frete.

### Movimentação de carga e descarga

Despesa referente a **movimentação dos produtos nos armazéns**. Recebimento do produto pelo armazém e depois expedição/carregamento do mesmo em contêineres para exportação.

Carga: Saída do produto do armazém. A mercadoria é embarcada, para o país de destino, em contêineres ou caminhões frigoríficos, com acompanhamento do fiscal do MAPA e seguindo as exigências impostas por cada importador.

Descarga: O caminhão entra no armazém, o fiscal do Ministério da Agricultura (veterinário), verifica o lacre, se não houver inconformidade os profissionais do armazém descarregam a carga do caminhão.

#### **Braçagem**

Despesa incorrida nos armazéns, referente à mão de obra de descarregar os produtos para armazenagem, ou carregá-los em contêineres ou carretas frigoríficas. É uma despesa do armazém, e estritamente ligada ao processo de armazenagem da mercadoria. (...)

#### **Taxas Administrativas**

São despesas/taxas cobradas pelos serviços administrativos prestados no armazém, as quais são repassadas para o cliente na nota fiscal de armazenagem. Como o contrato de prestação de serviço, é um contrato de adesão, não existe a opção de não pagar, estritamente vinculado a prestação de serviço de armazenagem

(...)

#### **Monitoramento**

É o ato de verificação periódica da temperatura da mercadoria armazenada no contêiner. É realizado uma conferência de temperatura no display externo do contêiner onde a mercadoria se encontra armazenada. Este procedimento é realizado três vezes ao dia.

O monitoramento poderá ser feito nos terminais dos armazéns, na retroárea ou ainda, nos terminais de contêineres dentro dos portos (área primária).

Esse procedimento é necessário para manter a integridade e a qualidade do produto final.

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.)<sup>1</sup>

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

<sup>1</sup> Referência apresentada pelo Relator do Acórdão Recorrido:

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

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 atinente à movimentação dos itens armazenados (carga e descarga) manutenção da qualidade do produto enquanto esse se encontra sob sua guarda (monitoramento), entre outras.

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 CTN<sup>2</sup>, entendo que a análise da norma tributária deve ser precedida da exata definição do conceito de “armazenagem”, não podendo se limitar a uma análise literal ou mesmo intuitiva do termo.

Em acesso ao Sistema de Periódicos CAPES<sup>3</sup> é possível identificar diversos trabalhos científicos abordando tal conceituação.

No estudo “O DÉFICIT NA CAPACIDADE ESTÁTICA DE ARMAZENAGEM DE GRÃOS NO ESTADO DE GOIÁS”<sup>4</sup>, 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”<sup>5</sup> 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”<sup>6</sup>, também trabalha a partir de conceituação semelhante:

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> <https://www-periodicos-capes-gov-br.ez1.periodicos.capes.gov.br/index.php/acervo/busca.html>

<sup>4</sup> [https://seer.uscs.edu.br/index.php/revista\\_gestao/article/view/2944/2034](https://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/2944/2034), acesso em 21/08/2024

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

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 a “recepção e expedição”, “carga e descarga”, “braçagem”, “taxas administrativas”, e “monitoramento”.

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, consequentemente, 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

---

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

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, acrescendo a ele os fundamentos de direito aqui expostos.

Quanto ao fato de se tratarem de “produtos acabados”, destaco 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, a armazenagem 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 PARCIALMENTE o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, na parte conhecida. NEGAR PROVIMENTO.

*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) **recepção e expedição**, (ii) movimentação de **carga e descarga**, (iii) **braçagem**, (iv) **taxas administrativas**, (v) paletização, (vi) **monitoramento**, (vii) unitização, (viii) vestir ou despir estonquetes, (ix) recuperação de frio, (x) transbordo, (xi) serviços de crossdocking, e (xii) vistoria.

Importante ainda recordar que o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional foi unanimemente conhecido pelo colegiado apenas em relação a “recepção e expedição”, “carga e descarga”, “braçagem”, “taxas administrativas” e “monitoramento”.

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 (nos Acórdãos 9303-009.340, 9303-011.765 e 9303-012.961).

É também comum que algumas dessas despesas descritas como “correlatas à armazenagem” sejam tratadas como “despesas portuárias”, 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 enquadarem 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 “recepção e expedição”, “carga e descarga”, “braçagem”, “taxas administrativas” e “monitoramento”.

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

*Assinado Digitalmente*

**Rosaldo Trevisan**