



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15868.001187/2009-82
ACÓRDÃO	9303-016.439 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	24 de janeiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CLEALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL S.A.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PIS. COFINS. CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 217.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE PARA REMESSA DE ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O gasto com fretes na remessa de armazenagem na exportação não enseja a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como insumo, por não atender aos requisitos de essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ no REsp 1.221.170/PR, e nem como frete de venda, por não corresponder efetivamente a uma operação de venda.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Hélcio Lafetá Reis e Tatiana Josefovicz Belisário, que votaram pelo provimento parcial, apenas para restabelecer as glosas relativas ao item “Créditos de PIS/Cofins. Fretes de Produtos Acabados entre Estabelecimentos da Mesma Empresa”, como consignado no voto divergente registrado pela Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Hélcio Lafetá Reis (Suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o Conselheiro Dionísio Carvallhedo Barbosa, substituído pelo Conselheiro Hélcio Lafetá Reis.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-011.705**, de 27/04/2023 (fls. 435 a 444)¹, que, por unanimidade de votos, **deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, em linha com o decidido no Acórdão 3401-011.209 (processo 13822.000052/2005-77)**.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre dois **Autos de Infração** decorrentes de glosa de créditos informados no DACON referentes ao 3º trimestre/2004, que foram incluídos pelo contribuinte em pedidos de resarcimento, objeto dos processos nº 13822.000052/2005-77 (PIS/Pasep) e nº 13822.000045/2005-75 (COFINS), conforme Relatórios Fiscais de fls. 250 a 261 (PIS/Pasep) e fls. 262 a 273 (COFINS), elaborados pela DRF/Araçatuba. As diferenças glosadas referem-se aos seguintes itens: (a) bens utilizados como insumos - Material Intermediário-Serviço de Manutenção, Material Intermediário-Serviço de Manutenção Industrial, Lenha-Caldeira e Frete; (b) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado; (c) crédito presumido – atividades agroindustriais; e (d) outros créditos (frete pago a pessoas físicas).

Ao analisar a impugnação, a DRJ/RJO decidiu unanimemente pela sua improcedência, frisando que não foram apreciadas as alegações de defesa, pelo fato de já haverem sido objeto de julgamento nas manifestações de inconformidade correspondentes.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Em **recurso voluntário**, o Contribuinte defendeu fazer jus aos créditos apurados por meio do método de custo integrado, além de: (a) insumos com bens e serviços utilizados na fase agrícola de cultivo e extração da cana-de-açúcar; (b) insumos com bens e serviços de reparação e manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na fase industrial de produção do açúcar; (c) fretes de açúcar para remessa de armazenagem de produto p/ posterior exportação e os fretes de produtos acabados e inacabados entre estabelecimentos da empresa; e (d) apropriação de créditos em relação à depreciação de ativos empregados no processo produtivo (fases agrícola e industrial, sem o limite temporal imposto de forma inconstitucional pelo art. 31 da Lei nº 10.865/04).

No CARF, recordou-se, de início, que o processo em questão deriva da análise dos créditos declarados em PER/DComp, que foram objeto dos autos dos PAF n. 13822.000052/2005-77 (PIS) e 13822.000045/2005-75 (COFINS). Os processos em questão foram enfrentados pelo CARF em 25/10/2021, tendo como desfecho o parcial provimento do recurso voluntário, conforme se verifica pelo Acórdãos n. 3301-011.209 e 3301-011.200, respectivamente.

A relatora externou que “...em se tratando da mesma empresa, do mesmo período e dos mesmos créditos, inegável reconhecer que existe interesse comum entre este e o outro PAF”, e que entenderia haver conexão entre os processos, mas que sabia que o posicionamento que prevalecia no colegiado era pela decorrência, e estaria “...o julgador prevento para decidir de forma diversa do vinculado (quando este já tivesse sido enfrentado pelo Conselho em momento anterior)”.

Assim, apesar de manter sua convicção sobre a inexistência de impedimento para que o auto de infração e o processo que discute o pedido de crédito referentes a um mesmo tributo e período sejam analisados e julgados de forma autônoma, entendeu a relatora acertada, no caso, a solução dada aos PAF n. 13822.000052/2005-77 e 13822.000045/2005-75, estendendo as conclusões ao presente processo, no **Acórdão 3401-011.705, de 27/04/2023**.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão nº **3201-011.705**, em 21/07/2023, a **Fazenda Nacional** interpôs, em 25/07/2023, **Recurso Especial**, apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (a) “**Créditos de PIS/Cofins. Serviços de Transporte e Armazenagem para Exportação**”, indicando como paradigma o Acórdão nº 3401-008.604; e (b) “**Créditos de PIS/Cofins. Fretes de Produtos Acabados entre Estabelecimentos da Mesma Empresa**”, indicando como paradigma o Acórdão nº 9303-011.548.

Com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial - 3ª Seção de julgamento / 4ª Câmara, de 26/12/2023, às fls.462 a 466, o Presidente da **4ª Câmara** da 3ª Seção de Julgamento do CARF **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, em relação às seguintes matérias: (a) **créditos de PIS/Cofins. Serviços de Transporte e Armazenagem para Exportação**; e (b) **créditos de PIS/Cofins. Fretes de Produtos Acabados entre Estabelecimentos da Mesma Empresa**.

Cientificado do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, o Contribuinte não apresentou contrarrazões.

Em 25/10/2024, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da **4ª Câmara / 3ª Seção** do CARF, sendo patente a controvérsia, diante do antagonismo das conclusões a que chegaram os colegiados.

Assim, voto pelo **conhecimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do Mérito

No mérito, há dois temas em debate: (a) “Créditos de PIS/Cofins. Serviços de Transporte e Armazenagem para Exportação”; e (b) “Créditos de PIS/Cofins. Fretes de Produtos Acabados entre Estabelecimentos da Mesma Empresa”.

No que se refere ao segundo tema (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa), a matéria resta pacificada neste tribunal administrativo, na forma ditada pela Súmula CARF 217:

Súmula CARF nº 217 (Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024)

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas. (Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015).

Pelo exposto, deve ter provimento o apelo fazendário nesse tema.

No que se refere a serviços de transporte e armazenagem para exportação, o acórdão recorrido (3401-011.705), acompanhando o decidido nos Acórdãos 3301-011.209 e 3301-011.200, e decidiu que:

“...o serviço de transporte de açúcar para remessa de armazenagem de produto p/ posterior exportação e os fretes de produtos acabados e inacabados entre estabelecimentos da empresa podem ser objeto de creditamento com suporte no inciso IX do art. 3º e art. 15, II e, no caso de produtos inacabados, com suporte no inciso II da Lei nº 10.833/2003.” (*grifo nosso*)

Percebe-se que a fundamentação para reconhecimento dos créditos em relação a serviços de transporte e armazenagem para exportação é idêntica à utilizada para fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, no acórdão recorrido, entendendo aquela turma que se trata de operação de venda (o texto do inciso IX do art. 3 das leis de regência dispõe: “IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”).

Ocorre que a simples remessa a estabelecimento para armazenagem, formação de lote, centro de distribuição, ou congênere, é uma etapa que antecede a venda, ainda não estando configurada no processo a efetiva venda da mercadoria. No máximo, seria uma etapa que sucede o processo produtivo e antecede a operação de venda, o que inviabilizaria o crédito seja como insumo seja como operação de venda.

Assim vem decidindo de forma assentada este colegiado uniformizador de jurisprudência, a ponto de a matéria já estar igualmente a demandar súmula específica, seja para despesas portuárias na exportação, despesas de remessas e/ou armazenagem em centros de distribuição, ou envios de produtos acabados para qualquer estabelecimento em operação que não constituam efetivamente uma venda.

Sobre “recepção, armazenamento e embarque” na exportação (denominados pelo Contribuinte como “despesas de exportação”), assim decidiu recentemente este colegiado, de forma unânime:

COFINS. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO.

Apenas dão direito à crédito das contribuições não cumulativas as despesas de exportação que comprovadamente constituam insumos essenciais, relevantes ou pertinentes à atividade produtiva do contribuinte ou que configurem atividades vinculadas ao frete ou armazenagem na operação de venda.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os recursos, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhes provimento. (Acórdão 9303-015.081, Rel. Cons. Tatiana Josefovicz Belisário, sessão de 11 abr. 2024, presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa e Liziane Angelotti Meira)

Sobre “despesas portuárias”, endossando as razões de decidir em relação a fretes de produtos acabados, também decidiu recentemente este colegiado, de forma unânime:

CRÉDITOS. DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. RAZÕES SEMELHANTES ÀS ADOTADAS EM JURISPRUDÊNCIA

ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, PARA FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, visto que tais despesas não constituem insumos ao processo produtivo, por ocorrerem posteriormente a tal processo, e nem constituem fretes de venda. A mesma razão de decidir se presta aos serviços portuários na exportação, que são despesas incorridas após o processo produtivo, não se enquadrando nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda (Acórdão nº 9303-014.067).

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 despesas portuárias na exportação, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. (Acórdão 9303-015.946, Rel. Cons. Denise Madalena Green, sessão de 11 set. 2024, presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa e Régis Xavier Holanda)

Em novembro de 2024, o colegiado analisou especificamente despesas classificadas como “armazenagem” na exportação (unitização/estufagem de contêineres), explorando melhor a definição de “armazenagem”, e rechaçando o entendimento da turma *a quo* (Acórdão 3201-010.504) que adotava compreensão ampla de “operação de venda”, entendendo que gerariam direito a crédito 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...”. Na ocasião, entendeu esta Câmara Superior majoritariamente que:

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 9303-016.139, Rel. Cons. Tatiana Josefovicz Belisário, maioria, vencida a relatora, designado o Cons. Rosaldo Trevisan, sessão de 10 out. 2024, presentes ainda os Cons. Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Dionísio Carvalhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda)

As razões de decidir de todos esses precedentes são uníssonas no sentido de que a fretes e armazenagem de produtos acabados só ensejam a tomada de créditos quando se tratar de operação de venda, e não de operação intermediária, que antecede a operação de venda.

Destarte, mantendo tais razões de decidir, que vem sendo externadas por este colegiado em julgados recentes, entendo que não cabe a tomada de créditos das contribuições não cumulativas (PIS e COFINS) sobre serviços de transporte e armazenagem que não sejam efetivamente relativos a uma operação de venda.

Portanto, tendo em conta que a rubrica glosada não se refere efetivamente a uma operação de venda, mas sim a uma operação intermediária, posterior ao processo produtivo, e anterior à operação de venda, resta inviabilizado o direito ao crédito, quer pelo inciso II, quer pelo inciso IX do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas.

Assim, voto pelo provimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional também nesse tópico.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, em **dar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Tatiana Josefovicz Belisário,

Manifesto meu entendimento parcialmente divergente ao voto do Relator, no que diz respeito ao item “Créditos de PIS/Cofins. Serviços de Transporte e Armazenagem para Exportação” do Recurso Fazendário.

Assim como manifestado no voto do i. Relator, em julgamentos realizado por esta 3ª Turma da CSRF em outubro de 2024, Acórdãos nº 9303-016.139 e 9303-016.145, manifestei meu entendimento da seguinte forma, em validação ao Acórdão nº 3201-010.495, de 27 de abril de 2023, de relatoria do i. Conselheiro Hélcio Lafetá Reis.

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.)² 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 atinente à movimentação dos itens armazenados (carga e descarga) manutenção da qualidade do produto enquanto esse se encontra sob sua guarda (monitoramento)

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, 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 é possível identificar diversos trabalhos científicos abordando tal conceituação.

No estudo “O DÉFICIT NA CAPACIDADE ESTÁTICA DE ARMAZENAGEM DE GRÃOS NO ESTADO DE GOIÁS”, 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” 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”, 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 dos itens armazenados (carga e descarga) e a própria manutenção da qualidade do produto enquanto esse se encontra sob sua guarda (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 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.

Pelo exposto, comprehendo que resta configurada no item **“Créditos de PIS/Cofins. Serviços de Transporte e Armazenagem para Exportação”** a complexa operação de “armazenagem” contratada pelo Contribuinte, com fundamento no inciso IX dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, devendo ser reconhecido o direito creditório correspondente.

Como muito bem sinalizado pelo Voto do i. Relator, essa hipótese não é diretamente abrangida pela Súmula CARF nº 217, cujos precedentes, digo eu, não consideraram a operação conhecida como “formação de lotes para exportação”, tampouco examinaram a abarcamento do termo “armazenagem”.

Quanto ao item distinto, **“Créditos de PIS/Cofins. Fretes de Produtos Acabados entre Estabelecimentos da Mesma Empresa”**, deve-se aplicar a referida dicção sumular.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso especial fazendário, apenas para restabelecer as glosas relativas ao item **“Créditos de PIS/Cofins. Fretes de Produtos Acabados entre Estabelecimentos da Mesma Empresa”**.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário,