



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



<b>PROCESSO</b>	<b>18186.720823/2017-46</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-017.254 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	31 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	CARGILL NOVOS HORIZONTES LTDA

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. DIFERENÇAS FÁTICAS E JURÍDICAS. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o Colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que as situações enfrentadas no paradigma e no recorrido apresentam, em parte, diferenças fáticas e jurídicas substanciais.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

PIS. CRÉDITO. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESONERADOS. SÚMULA CARF 188. POSSIBILIDADE. REQUISITOS.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso, apenas no que se refere a “fretes na aquisição de insumos desonerados”, para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para manter as glosas nos casos em que não sejam atendidos os requisitos que figuram na Súmula CARF nº 188 (registro do frete de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, e efetiva tributação do frete pelas contribuições).

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

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão repetitivo nº 3401-011.068**, de 25/10/2022 (fls. 2145 a 2169)<sup>1</sup>, impactado pelo paradigma **Acórdão nº 3401-011.064**, e integrado pelo **Acórdão de Embargos repetitivo nº 3401-013.859**, de 31/01/2025 (fls. 2277 a 2282), impactado pelo paradigma **Acórdão nº 3401-013.855**, que resultou no provimento parcial do recurso, para reconhecer unanimemente os créditos relativos a: (a) **armazenagem** (nela incluso, taxa de armazenagem e expedição de grãos), **movimentação de soja a granel, e carga e descarga** (recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, de soja, movimentação, carregamento rodoviário e conservação), independentemente do regime de tributação dos insumos, e também **armazenagem para formação de lote de exportação**; (b) aos **fretes na aquisição de insumos, de insumos de insumos e de insumos no curso do processo produtivo, independentemente do regime de tributação** dos insumos, desde que apresentadas todas as informações da Nota Fiscal e do Conhecimento de Transporte Eletrônico; e (c) lenha adquirida de pessoa física utilizada em caldeiras para produção de bens que não os descritos nos códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00; e (d) por voto de qualidade, em não reconhecer os créditos relativos às

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

taxas de embarque, aos serviços de capatazia, aos serviços portuários, e à carga e descarga no porto de embarque, vencidos, nesse item, os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que reconheciam os créditos.

### Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Pedido de Ressarcimento - PER**, no valor de R\$ 2.029.718,50, relativo a crédito de PIS apurado no regime da não cumulatividade em relação ao 4º trimestre de 2016.

Na análise do crédito, a fiscalização efetuou glosas em relação a: (a) insumos, entendidos como “...as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem que sejam utilizados em ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”, recusando-se o crédito em relação a semente *brachiaria stylos capilata*; brinco identificador bovino cor amarelo; farelo de milho peletizado; farelo de polpa cítrica; inseticida *Imidacloprid Nortox*; fertilizante mineral; inseticida *Tamaron 50 LS*; isca formiga atta MEX- 50X500 G micro; e carbonato de sódio anidro P A.; (b) insumos informados pela empresa como utilizados na “análise técnica e de qualidade dos produtos destinados à venda; (c) créditos tomados sobre aquisições em operações isentas, sujeitas à alíquota zero ou com suspensão da incidência da contribuição; (d) créditos extemporâneos sobre as notas de aquisições emitidas em 2015; (e) taxas de embarque pagas ao operador portuário e serviços de capatazia; (f) serviços de agenciamento; serviços de análise de documentação; serviços de análises de alimentos; serviços de apoio administrativo; serviços de armazenagem de insumos, como álcool metílico ou soja (esclarecemos que o crédito para serviços de armazenagem é previsto apenas para armazenagem de produtos destinados à venda, cf art. 3º, IX, da Lei 10.833/2003, que também se aplica à Contribuição para o PIS por força do seu art. 15); serviços de assessoria ou consultoria; serviços de assistência social; assistência técnica da safra; calibração de balança rodoviária ou de balança em filial que é mero escritório comercial; calibração e manutenção de instrumentos de laboratório (em face da Solução de Consulta COSIT nº 213, de 03 de maio de 2017, uma vez que as análises laboratoriais são feitas por amostragem e não sobre tudo o que é produzido, o que inclusive levou à glosa dos créditos da aquisição de materiais do laboratório); serviços de capacitação teórica e acompanhamento socioeconômico; serviços de carga e descarga; serviços prestados por trabalhadores avulsos contratados por meio do Sindicato da categoria (geralmente utilizados nos serviços de carga e descarga de caminhão), pois além de não trabalharem no processo produtivo, trata-se de remuneração paga a pessoas físicas, o sindicato constituindo mero intermediador, não gerando créditos, conforme §2º, inciso I do art. 3º da Lei 10.833/2003; serviços de certificação de qualidade; serviços de classificação e análise; serviços de coleta e tratamento de resíduos industriais; comissão de despachos; comissão de representantes comerciais; comissão sobre vendas; consultoria e treinamento em segurança do trabalho; consultoria em gestão empresarial; controle de pragas; corretagem na intermediação de negócios; cursos de formação (para operador de caldeira, operador de empilhadeira, etc.); serviços de descontaminação; serviços de imunização; atividades gerais de limpeza; elaboração de

projeto de prevenção e combate a incêndio; elaboração de projeto técnico de alteamento de cabos de transmissão; emissão de laudo de quantificação de navio; testes e análises clínicas; frete para remoção de resíduos (de acordo com a Solução de Consulta Cosit 99.105, de 01/09/2017, no caso de pessoa jurídica que se dedica à produção industrial, os serviços relativos ao descarte de resíduos de areia e resina, incluídos seu frete e aterro sanitário, não geram créditos da não cumulatividade nem da COFINS, nem do PIS, por não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses de creditamento elencadas nos incisos I a XI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ou nos incisos I a XI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. O seu enquadramento como insumos, para fins de apuração de créditos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), não é possível, dado que tais serviços constituem etapa acessória posterior à produção do bem destinado à venda, não possuindo, portanto, relação direta e imediata com o processo produtivo); serviços de fumigação; serviços de inspeção técnica; remuneração de aprendizes (pagamentos efetuados indiretamente a pessoas físicas através de instituição conveniada) e taxas de intermediação na contratação de aprendizes; serviços de limpa-fossa; locação de andaimes; locação de caçamba; manutenção de veículo administrativo; manutenção e conservação de áreas e edifícios; montagem e desmontagem de pneu; movimentação de soja a granel (insumo); produção de fotos aéreas da indústria; serviços de publicidade; quebra técnica de soja; recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, movimentação, carregamento rodoviário e conservação de grãos; remoção de enxame de abelha; representação comercial; ressarcimentos diversos; serviços administrativos; serviços de comercialização; serviços de logística [conforme a Solução de Consulta nº 43, da COSIT 19/01/2017, “os valores pagos por serviço global de logística (que abrange diversos serviços, tais como armazenamento, inspeção de mercadorias, controle de estoque, embalagem, classificação, procedimentos para importação e exportação, transporte e distribuição, devolução, processamento de dados, etc) não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, por falta de previsão legal”]; serviços elétricos gerais; serviços gerais de limpeza; serviços de gráfica; serviços laboratoriais; taxa de administração portuária; taxa de armazenagem e expedição de grãos; taxa de estadia de veículos; serviços de telefonia; testes e análises técnicas; serviços de transbordo; verificação de sistema de tratamento e qualidade do ar; e vulcanização de pneu; (g) créditos presumidos calculados sobre operações de revenda de mercadorias, conforme verificação nos CFOP de saídas de bens; (h) créditos presumidos tomados sobre operações de venda de derivados de soja que foram canceladas, conforme notas de devolução emitidas pelos adquirentes; (i) créditos presumidos calculados sobre aquisições de lenha, palha de amendoim, milho e sorgo vendidos por pessoas físicas, com base no disposto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004; (j) créditos tomados sobre a aquisição de sebo bovino, apurados pela contribuinte com base no art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009; (k) fretes: em operações que não configuravam nem venda de mercadorias nem aquisição de insumos. remessa de mercadoria ou bem em bonificação, doação ou brinde; remessa de mercadoria ou bem para demonstração; remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo; retorno de mercadoria ou bem recebido para demonstração; anulação de valor relativo à aquisição de serviço de transporte; devolução de compra; remessa para depósito fechado; retorno

de mercadoria depositada em depósito fechado; outra entrada de mercadoria ou outra saída de mercadoria não especificada; remessa de bem do ativo imobilizado para uso fora do estabelecimento; (l) fretes em relação aos quais o documento fiscal revelou-se inapto ou a empresa não forneceu a informação solicitada pela Fiscalização; (m) frete na aquisição de insumos que não dariam o direito a crédito, como seria o caso da soja (adquirida com suspensão); do óleo de soja (adquirido à alíquota zero); produtos adquiridos de pessoas físicas; (n) fretes na aquisição de outros bens que não se caracterizariam como insumo, seja por não constarem da lista de insumos fornecidas pela empresa, seja por não se adequarem ao conceito; (o) fretes entre estabelecimentos da própria empresa; (p) transferências de mercadorias dos estabelecimentos industriais para depósitos fechados ou armazéns; (q) pedágios e os seguros incluídos como se fossem fretes; (r) créditos apurados sobre o valor de aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado; (s) créditos incertos em função de pendência judicial; e (t) inclusão de ICMS na base de cálculo das contribuições. Ao final, o pedido foi parcialmente deferido, no valor de R\$ 1.337.741,73, mas, como já havia sido antecipado o valor de R\$ 1.420.802,95, o Contribuinte deverá devolver a diferença.

Cientificado do despacho decisório resultante da análise do crédito, o Contribuinte apresentou **Manifestação de Inconformidade**, alegando, em síntese, que: (a) o conceito de insumo deve ser o fixado no RESP 1.221.170/PR, vinculante; (b) qualquer prejuízo por eventual recolhimento a menor de tributo pelo fornecedor deve ser exigido dele, e não através de glosa na apuração de créditos; (c) os bens e serviços glosados são essenciais à produção e venda; (d) a glosa de crédito presumido decorre de erro do AFRFB, que considerou tão somente o CFOP de contabilização e não se apercebeu que na verdade se tratava de venda de mercadoria recebida em transferência de outro estabelecimento deste contribuinte; (e) os fretes incorridos na aquisição de insumos se configuram serviços aplicados na produção, não importando se o insumo transportado está ou não sujeito à incidência das contribuições; (f) os valores incorridos a título de pedágio e de seguros são geradores de crédito da não cumulatividade; e (g) é incorreta a glosa de créditos sob o fundamento de que o valor da base de cálculo dos créditos tomados sobre as aquisições de insumos deve ser reduzido para que não se introduza um ingrediente de desequilíbrio no regime da não cumulatividade em função da exclusão do ICMS na base de cálculo de cálculo das contribuições.

Em 22/10/2018, houve conversão em **diligência**, para que “...a autoridade designada procedesse à reanálise dos créditos segundo os parâmetros fixados no REsp nº 1.221.170/PR acerca do conceito de insumo, observando-se a delimitação da extensão e do alcance do referido julgado contida na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018”.

Após o Relatório de Diligência, e a manifestação do Contribuinte, houve o **juízo de primeira instância** (fls. 2001 a 2053), em 23/10/2020, a DRJ considerou, por maioria de votos, procedente em parte a manifestação de inconformidade, para reconhecer direito de crédito de R\$ 95.528,71 relativo ao PIS não cumulativa apurado no 4º trimestre de

2016, sendo passível de ressarcimento o saldo de R\$ 12.467,49 tendo em vista o desconto do valor já antecipado, como indicado no quadro presente à fl. 1.956.

Em **Recurso Voluntário** o Contribuinte endossa a argumentação das peças inaugurais de defesa (salvo, essencialidade dos serviços de terceiros ME e inclusão do pedágio e do seguro no valor do frete), e adiciona: Serviços de calibração de equipamentos e de equipamentos de qualidade, serviços em obras ou manutenções elétricas e equipamentos de laboratório como essenciais ou relevantes ao processo produtivo, agregando que “o CARF no julgamento do recurso voluntário no processo nº 16366.003307/2007-38, decidiu que os fretes entre estabelecimentos da mesma empresa são passíveis de creditamento”.

No âmbito do CARF, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão repetitivo nº 3401-011.068**, de 25/10/2022, impactado pelo paradigma **Acórdão nº 3401-011.064**, que resultou no provimento parcial do recurso, para reconhecer unanimemente, na parte que interessa aos debates nesta etapa processual, os créditos relativos a: (a) **armazenagem** (nela incluso, taxa de armazenagem e expedição de grãos), **movimentação de soja a granel, e carga e descarga** (recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, de soja, movimentação, carregamento rodoviário e conservação), independentemente do regime de tributação dos insumos, e também **armazenagem para formação de lote de exportação**; e (b) aos **fretes na aquisição de insumos, de insumos de insumos e de insumos no curso do processo produtivo, independentemente do regime de tributação** dos insumos, desde que apresentadas todas as informações da Nota Fiscal e do Conhecimento de Transporte Eletrônico.

Apresentados embargos de declaração, pelo Contribuinte, foi proferido o **Acórdão de Embargos repetitivo nº 3401-013.859**, de 31/01/2025, impactado pelo paradigma **Acórdão nº 3401-013.855**, sem efeitos infringentes, para esclarecer sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo dos créditos.

### Da matéria submetida à CSRF

A **Fazenda Nacional**, ciente da decisão do CARF, apresentou o **Recurso Especial** de fls. 2178 a 2229, em 27/03/2023, apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (i) **frete de insumos não onerados** (indicando como paradigmas os Acórdãos nº 9303 013.028 e nº 9303-013.216); (ii) **movimentação interna, carga e descarga** (tendo como paradigmas os Acórdãos nº 9303-006.107 e nº 3401-01.692); e (iii) **armazenagem** (paradigmas - Acórdãos nº 9303 011.745 e nº 9303-006.730).

No **exame monocrático de admissibilidade** (fls. 2233 a 2243), entendeu-se caracterizada a divergência para os três itens.

Em **contrarrazões** (fls. 2260 a 2265) o Contribuinte defende a manutenção do acórdão recorrido nos itens que são objeto de recurso fazendário.

Em 23/10/2025 o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

### Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da **4ª Câmara / 3ª Seção** do CARF (fl. 2234). Cabe, no entanto, a nosso ver, tecer considerações adicionais sobre a admissibilidade.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional se refere ao processo nº 16692.720089/2017-70 e a cinco processos vinculados (nº 16692.720090/2017-02; nº 16692.720703/2016-12; nº 18186.720823/2017-46; nº 16692.720704/2016-67; e nº 18186.720828/2017-79).

Dois deles estão em julgamento na presente sessão: nº 16692.720090/2017-02 e o presente (nº 18186.720823/2017-46). Nos processos nº 16692.720704/2016-67 e nº 18186.720828/2017-79, o Recurso Especial interposto pela Fazenda ainda não foi distribuído. Não consta recurso especial, até o momento, nos demais processos.

O primeiro dos temas recursais versa sobre “frete de insumos não onerados”. Neste tema, os paradigmas colacionados (Acórdãos nº 9303 013.028 e nº 9303-013.216) adotam entendimento que não admite, em hipótese alguma, créditos sobre fretes relativos a **aq**uisição de insumos desonerados, seguindo a lógica de que “o crédito do frete é o mesmo proporcionado pelo insumo”.

O acórdão recorrido trata de fretes às fls. 17/18 do voto condutor, e indica existirem glosas sobre situações em que não houve apresentação de NF, devolução de compra, e fretes de revenda de soja, e que o Contribuinte teria se defendido apenas em relação a parte delas:

“Em sua Manifestação de Inconformidade (em ambas) **a Recorrente contesta apenas e tão somente a glosa de frete na aquisição de insumos não tributados – mais especificamente, o frete na transferência dos insumos para armazéns – e os fretes na transferências dos armazéns próprios e de terceiros para produção industrial.** Sem prejuízo de não ter atacado em seu arrazoado o fundamento de glosa (o que poderia levar ao não conhecimento do tema por quebra da

dialeticidade), a Recorrente cita Jurisprudência desta Casa que discorre sobre a possibilidade de concessão de crédito ao frete independentemente da tributação do insumo – com a qual concordamos, ou seja, **é possível a concessão autônoma (independentemente do insumo transportado) de crédito ao frete de aquisição e no curso do processo produtivo, desde que essencial ou relevante ao processo produtivo.**

Ora, a eliminação do transporte da matéria prima até a indústria e no curso do processo industrial, culminaria mais do que a perda de qualidade do processo produtivo (o que seria suficiente à concessão do crédito por relevante) mas também com a eliminação do mesmo (*sic*). Desta forma, uma vez demonstrado documentalmente que a Recorrente arcou com os fretes de aquisição (Venda EXW) bem como de transferência no curso do processo produtivo e que sobre este serviço incidiu integralmente a contribuição em voga, de rigor a concessão do crédito.” (*grifo nosso*)

Apesar de não haver clareza de que efetivamente tenha havido glosa de “fretes na aquisição de insumos não onerados” no presente processo (porque aquilo que o relator apresenta, após a expressão “mais especificamente”, não trata de fretes de aquisição, mas de “**transferência**” entre estabelecimentos), é flagrante o antagonismo entre a lógica adotada no recorrido (tratamento autônomo dos fretes) e a empregada nos paradigmas (tratamento dos fretes é acessório, e segue o dos bens transportados).

Contudo, o seguimento deve se dar apenas em relação a “**fretes na aquisição de insumos desonerados**” (única matéria tratada nos paradigmas). Entendemos não comparável, a partir dos paradigmas colacionados, o tratamento dado a fretes de mera transferência no acórdão recorrido.

Ainda que não haja conclusividade no fato de ter havido efetivamente glosas sob tal situação específica, é relevante destacar que o acórdão recorrido (parte dispositiva) deu provimento ao recurso para “**fretes na aquisição de insumos**, de insumos de insumos e de insumos no curso do processo produtivo, independentemente do regime de tributação dos insumos, desde que apresentadas todas as informações da Nota Fiscal e do Conhecimento de Transporte Eletrônico”.

E entendeu o acórdão recorrido **preclusa a matéria referente a fretes de transferência** de produtos acabados e **de insumos** (manejada apenas em Voluntário):

“No ensejo **declaro PRECLUSAS as teses** da essencialidade dos serviços de terceiros ME e dos créditos presumidos de revenda de derivados de soja (não repetida em Voluntário) bem como dos serviços em obras ou manutenções elétricas e **fretes de transferência de produtos acabados e de insumos (manejada apenas em Voluntário).**” (*grifo nosso*)

Todos esses elementos apontam para o seguimento do recurso apenas em relação a “**fretes na aquisição de insumos desonerados**”.

No que se refere à segunda e à terceira divergências apontadas, referente a “movimentação interna, carga e descarga” e a “armazenagem”, o tema foi assim tratado, no acórdão recorrido:

“...a soja (como os demais produtos rurais de uma forma geral) é um produto sazonal, com época própria para a colheita. Desta forma, após a colheita e enquanto aguarda destinação industrial, a soja colhida (sob pena de perda) deve ser armazenada (também sob pena de perda), **tornando o serviço de armazenagem da soja essencial ao processo produtivo, bem como, o serviço de CARGA E DESCARGA E MOVIMENTAÇÃO da soja nos armazéns.**

**Situação parecida é a da armazenagem para a formação de lote de exportação.**

Em Precedentes anteriores esta Turma fixou a possibilidade de crédito para o frete na formação de lote de exportação. Isto porque “ao transferir a mercadoria para porto ou armazém alfandegado para formação de lote de exportação a mercadoria já se encontra vendida, com destino a território estrangeiro. A transferência para silos deve-se a questões logísticas. A soja é mercadoria geralmente transportada solta (inobstante existam contêiner de grãos) nos navios. Uma vez nos silos a soja é embarcada nos navios por meio de dutos e, posteriormente segue para a exportação. (...). Ainda que seja possível o documento de transporte descrever o frete da origem ao destino (por exemplo, no transporte multimodal) não há embarque direto de nenhum bem exportado em equipamento de transporte antes de armazenado em terminal alfandegado. O transporte ao porto, portanto, é parte do frete de venda, ainda que para a formação de lote”.

A conclusão não deixa dúvidas que é possível a concessão de crédito ao frete para a formação de lote de exportação porque este frete é frete de venda, compõe o frete de venda. Ora **se o frete para formação de lote de exportação é frete de venda, a armazenagem para a formação de lote de exportação é armazenagem de venda** passível de creditamento, nos exatos termos do inciso IX§ 1º art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.632/02” (*grifo nosso*)

O provimento em relação ao tema, na parte dispositiva, foi para “**armazenagem** (nela incluso, taxa de armazenagem e expedição de grãos), **movimentação de soja a granel, e carga e descarga** (recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, de soja, movimentação, carregamento rodoviário e conservação), independentemente do regime de tributação dos insumos, e também **armazenagem para formação de lote de exportação**”.

Cabe ainda destacar o que **não teve provimento no acórdão recorrido**, para evitar mescla indevida de conteúdos: taxas de embarque, aos **serviços de capatazia, aos serviços portuários, e à carga e descarga no porto de embarque.**

Portanto, a “movimentação, carga e descarga” que teve provimento no acórdão recorrido foi a interna, e a não a referente a produtos acabados. Aliás, endosse-se que, já no início

do voto condutor, foi considerada preclusa a matéria referente a fretes de transferência de produtos acabados e de insumos (manejada apenas em Voluntário), como aqui já transcrito.

Assim, o apelo fazendário se refere a matéria que não teve provimento (“movimentação, carga e descarga” de produtos acabados). Recorde-se que o argumento principal para o provimento é de que “após a colheita e **enquanto aguarda destinação industrial**, a soja colhida (sob pena de perda) deve ser armazenada”. Não trata o recorrido de carga, descarga e movimentação de soja armazenada para destinação comercial.

O único item do acórdão recorrido que sugere possibilidade de armazenagem (e não “carga, descarga e movimentação”) com destinação comercial, é o seguinte: “**Situação parecida é a da armazenagem para a formação de lote de exportação**”. Mas após tal frase, o tema tratado é de “fretes de formação de lote, e não de armazenagem”. E, ao final, afirma-se que se o frete de formação de lote é “de venda”, gerando créditos, a armazenagem também, obedeceria à mesma lógica.

Portanto, não restou configurada divergência em relação a “movimentação, carga e descarga”, porque os precedentes utilizados pela Fazenda como paradigmas tratavam de “movimentação, carga e descarga” de produtos acabados, posteriormente ao processo produtivo, tema que não teve provimento no acórdão recorrido. Deveria a Fazenda ter colacionado paradigmas que tratassem de “movimentação, carga e descarga” no curso do processo produtivo, ou, para utilizar a expressão do acórdão recorrido, “movimentação, carga e descarga” enquanto se “**aguarda destinação industrial**”.

Em relação à “armazenagem”, os paradigmas colacionados tratam especificamente da impossibilidade de crédito de “armazenagem” após o encerramento do processo produtivo, não se enquadrando a operação ainda como “armazenagem na venda”.

Nesse aspecto, haveria, a princípio, oposição ao decidido no acórdão recorrido, que, como exposto, concedeu créditos para “**armazenagem para a formação de lote de exportação**”, utilizando analogicamente o raciocínio de “fretes para formação de lotes de exportação”, ambos claramente tratando de produtos acabados.

No que se refere a “armazenagem”, sem o complemento “... para formação de lotes”, o provimento, no acórdão recorrido, restringiu-se ao processo industrial, não se configurando divergência.

Ocorre que o presente processo não apresenta glosas específicas para “**armazenagem para a formação de lote de exportação**”, parecendo o acórdão recorrido ter dado provimento em abstrato no que se refere ao tema.

Buscando compreender exatamente a que se referem as despesas de “armazenagem para formação de lote de exportação” no presente processo, recorro inicialmente

ao despacho decisório (fls. 1436 a 1506), onde percebemos que houve glosa exclusivamente sobre os seguintes serviços de armazenagem:

“(…) 56.5. serviços de **armazenagem de insumos**, como álcool metílico ou soja (esclarecemos que o crédito para serviços de armazenagem é previsto apenas para armazenagem de produtos destinados à venda, cf art. 3º, IX, da Lei 10.833/2003, que também se aplica à Contribuição para o PIS por força do seu art. 15);

(…) 56.52. **serviços de logística** [conforme a Solução de Consulta nº 43, da COSIT, de 19/01/2017, “os valores pagos por **serviço global de logística (que abrange diversos serviços, tais como armazenamento, inspeção de mercadorias, controle de estoque, embalagem, classificação, procedimentos para importação e exportação, transporte e distribuição, devolução, processamento de dados, etc)** não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, por falta de previsão legal”]; e

(…) 56.58. taxa de armazenagem e expedição de grãos”. (*grifo nosso*)

Na Manifestação de inconformidade (fls. 1528 a 1563), a empresa defende o direito a crédito sobre tais rubricas pelas seguintes razões:

“A glosa deve ser afastada, pois todos os serviços mencionados acima são imprescindíveis na produção e venda dos bens produzidos por esta contribuinte.

Começamos pelas **taxas de embarque pagas para utilizar o complexo portuário**, suprimida resta impossível a contribuinte exportar/vender suas mercadorias, logo diante do que afirmam o CARF e o Judiciário, quando definem o conceito de insumo, resta patente que as despesas com as taxas de embarque constituem insumos segunda a legislação das contribuições, tendo em vista que se suprimida esta despesa (serviço), resta impossível a atividade desta contribuinte.

**Serviços de capatazia**, a descrição efetuada pelo AFRFB, demonstra de per si a essencialidade dos serviços a justificar o direito do crédito relativo às despesas com ele efetuadas, retirados estes serviços a venda dos produtos da contribuinte ao exterior ficam absolutamente impossível, além do que as despesas são obrigatórias a quem exporte suas mercadorias.

Incorreta a glosa efetuada sobre os gastos com serviços de armazenagem de insumos, com álcool metílico ou soja (esclarecemos que o crédito para serviços de armazenagem é previsto apenas para armazenagem de produtos destinados à venda, cf art. 3º IX, da Lei 10.833/2003, que também se aplica à Contribuição para o PIS por força do seu art. 15). **A armazenagem de insumos dá direito a crédito** posto que atividade essencial ao processo industrial, os insumos necessitam ser armazenados ou armazenados e tratados nestes armazéns para que possam ser industrializados, particularmente entendemos que a menção feita no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/2003, não limita a armazenagem à operação de venda, o

que está condicionado à operação de venda é o frete, posto que na aquisição ele é serviço utilizado como insumo”.

(...) Incorreta a glosa efetuada sobre os **gastos com serviços de logística** [conforme a Solução de Consulta nº 43, da COSIT, de 19/01/2017, “os valores pagos por serviço global de logística (**que abrange diversos serviços, tais como armazenamento, inspeção de mercadorias, controle de estoque, embalagem, classificação, procedimentos para importação e exportação, transporte e distribuição, devolução, processamento de dados, etc**) não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, por falta de previsão legal”]. A movimentação de cargas dá direito a crédito, posto que é atividade essencial da empresa, sem o qual o procedimento de aquisição e venda dos produtos se torna impossível.

(...) Incorreta a glosa efetuada sobre os gastos com **taxa de armazenagem e expedição de grãos**. A armazenagem de insumos dá direito a crédito posto que atividade essencial ao processo industrial, os insumos necessitam ser armazenados ou armazenados e tratados nestes armazéns para que possam ser industrializados.

As glosas de armazenagem de insumos foram revertidas no relatório de diligência (fls. 1949 a 1957), sendo mantidas apenas as seguintes glosas:

“- **armazenagem/transbordo de soja/grão** – o art. 29 da Lei nº 12.865 de 2013 suspendeu a incidência das contribuições do PIS/PASEP e da Cofins nas vendas de soja classificada na posição 12.01, sendo vedada a apropriação de créditos de tais contribuições, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, bem como em relação à despesa de armazenagem incorporada o valor do bem adquirido. Entendimento corroborado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, itens 159 a 162;

(...) - despesas de carga e descarga, recebimento, expedição, pesagem, padronização, classificação, movimentação e conservação dos grãos (soja) - vedação à apropriação de créditos da não-cumulatividade em relação as aquisições de soja;

- **taxas de embarque, serviços de capatazia e taxas de administração portuária** - são gastos realizados após a produção, portanto não geram direito ao crédito; (...)

No item denominado “DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES SOBRE VENDAS” não se informa haver glosas de armazenagem, mas apenas fretes de remessas de produtos acabados para posterior armazenamento.

No julgamento de piso, sequer se trata do tema, apesar de o relatório narrar que a peça de defesa fala de armazenagem para formação do lote. Não houve oposição de embargos em relação à matéria.

Ao longo de todo o contencioso, não houve glosa de despesas de armazenagem classificadas no inciso IX das leis de regência, mas de “armazenagem de insumos” (revertida) e “serviços de capatazia” (que tratariam de forma global de diversas rubricas, entre elas, a armazenagem).

Assim, não há conexão entre o tema tratado nos paradigmas (“armazenagem de produtos acabados, posterior ao processo produtivo”) e aquele analisado no acórdão recorrido (“serviços globais de logística”, sem especificação individualizada das rubricas, embora entre elas conste a palavra “armazenagem”).

Pelo exposto, entendo que cabe o conhecimento do recurso em parte, apenas no que se refere a “**fretes na aquisição de insumos desonerados**”.

#### Do Mérito

Recorde-se que o tema que chega à cognição deste colegiado, no mérito, encontra posicionamento sedimentado nesta Câmara uniformizadora de jurisprudência, e já está, inclusive, sumulado no CARF, o que vincula o julgamento:

##### **Súmula CARF nº 188**

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

“É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições”.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348.

No entanto, a aplicação da Súmula CARF nº 188 não assegura o provimento integral do apelo fazendário. Há que se verificar, na execução do acórdão, se os fretes atendem aos requisitos da Súmula (registro de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, e efetiva tributação pelas contribuições).

Assim, voto pelo provimento parcial do recurso da Fazenda Nacional, na matéria conhecida, para manter a glosa nos casos em que não sejam atendidos os requisitos que figuram na Súmula CARF nº 188 (registro do frete de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, e efetiva tributação do frete pelas contribuições).

**Conclusão**

Pelo exposto, voto pelo **conhecimento em parte** do recurso, apenas no que se refere a “frete na aquisição de insumos desonerados”, para, no mérito, **dar-lhe provimento parcial**, para manter as glosas nos casos em que não sejam atendidos os requisitos que figuram na Súmula CARF nº 188 (registro do frete de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, e efetiva tributação do frete pelas contribuições).

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan