



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18186.720828/2017-79
ACÓRDÃO	9303-017.316 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	29 de maio de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	GRANOL INDUSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO S.A.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

FRETE DE INSUMO DESONERADO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 188.

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 não cumulativo, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO INTERNA, CARGA E DESCARGA. INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CREDITAMENTO.

Os serviços de movimentação interna, carga e descarga de insumos ou produtos ainda em elaboração geram direito a crédito de PIS/COFINS quando vinculados à continuidade do processo produtivo e indispensáveis à preservação, ao manuseio ou à transferência da matéria-prima até a etapa subsequente de industrialização. Não se confundem com despesas logísticas posteriores à produção os dispêndios necessários à movimentação de bens ainda inseridos no ciclo produtivo. Reconhecida a essencialidade e a relevância dos serviços, à luz do REsp nº 1.221.170/PR, deve ser mantido o creditamento.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. ETAPA POSTERIOR À PRODUÇÃO. AUSÊNCIA DE OPERAÇÃO DE VENDA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com armazenagem de produtos acabados, realizadas após o encerramento do processo produtivo e antes da efetiva operação de

venda, não geram direito a crédito de PIS/COFINS como insumo, por não se vincularem à produção ou fabricação de bens destinados à venda. Também não se enquadram na hipótese do art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, quando ausente vinculação direta com operação de venda efetivamente caracterizada. A mera formação de lote para exportação configura etapa logística intermediária, insuficiente para autorizar o creditamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento, para fretes de insumos não onerados, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas pela Súmula CARF 188 – registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição-, e serviços de armazenagem, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou pelo provimento em menor extensão, limitado à aplicação da Súmula CARF 188 e apresentou declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Contribuinte face ao Acórdão nº 3401-011.069 (fls. 1.990/2.014), de 25 de outubro de 2022, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PEDIDO DE CRÉDITO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Em pedido de reconhecimento de crédito é do contribuinte o ônus do fato constitutivo de seu direito.

PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Processo produtivo (ou processo de produção) é o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final. Acabado o produto final (com o perdão do pleonismo), encerrado o processo produtivo. Assim, todos os dispêndios ocorridos após o produto restar acabado (pronto) são posteriores ao processo produtivo. Se o gasto é posterior, não pode ser essencial; essencial é o que pertence a algo, aquilo que sem o qual algo perde a essência. Por pura questão de lógica, o que ocorre após algo não pode ser essencial, imanente a este algo. A despesa com o produto acabado pode ser relevante e até essencial à atividade empresarial mas não é imanente ao processo produtivo.

CRÉDITO. FRETE E ARMAZENAGEM. REGIME INDEPENDENTE DO INSUMO.

É possível o crédito ao frete e armazenagem essenciais ou relevantes ao processo produtivo independentemente do regime de tributação da mercadorias transportada/armazenada.

SERVIÇOS DE CAPATAZIA E SERVIÇOS PORTUÁRIOS DE CARGA E DESCARGA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com serviços de capatazia e os e serviços portuários de carga e descarga não dão direito ao crédito.

Consta do respectivo acórdão:

Acordam os membros do colegiado: (I) por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) à 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; (ii) 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 (iii) à 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 (II) por voto de qualidade, em não reconhecer os créditos relativos às 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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-011.064, de 25 de outubro de 2022, prolatado no julgamento do processo 16692.720089/2017-70, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Síntese do Processo

Tratam os autos de Pedido de Ressarcimento de PIS não cumulativo relativo ao 4º trimestre de 2016, vinculado a Declarações de Compensação — DCOMPs.

A fiscalização deferiu parcialmente o pedido, promovendo a glosa de diversos créditos sob fundamentos distintos, entre os quais: aplicação restritiva do conceito de insumo; ausência de descrição de determinados itens em listas de processos produtivos; realização de análises técnicas após a etapa produtiva; utilização de insumos em caldeiras para geração de energia sem consumo direto no produto final; aquisições submetidas a isenção, suspensão ou alíquota zero; além de glosas relacionadas a fretes e ativos imobilizados.

Em Manifestação de Inconformidade, a contribuinte sustentou que o conceito de insumo deve ser interpretado à luz dos critérios de essencialidade e relevância fixados pelo Superior Tribunal de Justiça. Alegou que diversos itens glosados, como sementes, inseticidas e serviços de análise técnica, seriam indispensáveis às suas atividades agroindustriais. Defendeu, ainda, que gastos com energia — lenha e bagaço —, taxas portuárias, capatazia, armazenagem de grãos, serviços laboratoriais, carga, descarga e logística seriam necessários ao processo produtivo e à exportação. Também sustentou o direito ao crédito de frete independentemente da tributação do insumo transportado, bem como a inclusão do ICMS na base de cálculo dos créditos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento converteu inicialmente o julgamento em diligência, a fim de que os créditos fossem reanalisados sob a ótica do precedente firmado pelo STJ. Após o retorno da diligência, a DRJ deu parcial provimento à Manifestação de Inconformidade. Foram revertidas as glosas relativas a insumos de filiais, análises técnicas de qualidade, produção de energia e manutenção de máquinas. Mantiveram-se, contudo, as glosas incidentes sobre taxas de embarque, capatazia e serviços portuários, por serem considerados

gastos posteriores à produção; bem como sobre fretes e armazenagens vinculados a insumos não tributados e créditos de ativos calculados sobre o valor de aquisição, e não sobre a depreciação.

A contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando suas teses anteriores e enfatizando a essencialidade dos serviços de calibração, manutenção elétrica e equipamentos de laboratório. Acrescentou que este Conselho possui precedentes favoráveis ao creditamento de fretes entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho deu parcial provimento ao Recurso Voluntário. Reconheceu o direito ao crédito sobre: i) armazenagem, movimentação de soja e carga/descarga, incluindo recepção e padronização, independentemente do regime de tributação do insumo; ii) fretes na aquisição de insumos e no curso da produção; e iii) lenha para caldeiras utilizada na produção de bens tributados. Por voto de qualidade, negou, entretanto, os créditos relativos a taxas de embarque, serviços de capatazia e serviços portuários no porto de embarque.

A contribuinte opôs Embargos de Declaração, às fls. 2.089/2.095, apontando omissão quanto à aplicação do Tema 69 do STF, relativo à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, bem como à necessidade de inclusão desse ponto na ementa.

A Turma a quo acolheu os Embargos de Declaração, às fls. 2.115/2.120, para sanar a omissão, alterando a redação da ementa a fim de consignar que o ICMS destacado em nota fiscal não gera direito a créditos, mantendo-se, contudo, a decisão final sem efeitos infringentes.

Do Recurso Especial

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 2.016/2.067, suscitando divergência jurisprudencial quanto ao reconhecimento do direito a créditos das contribuições sociais relativamente: i) ao **frete de insumos não onerados**, indicando como paradigmas os Acórdãos nº 9303-013.028 e 9303-013.216; ii) aos **serviços de movimentação interna, carga e descarga**, indicando como paradigmas os Acórdãos nº 9303-006.107 e 3401-01.692; e iii) aos **serviços de armazenagem**, indicando como paradigmas os Acórdãos nº 9303-011.745 e 9303-006.730.

Em síntese, a Fazenda Nacional sustenta que: i) o frete de insumos não onerados não gera crédito, pois deve seguir o tratamento tributário do produto transportado; ii) os serviços de movimentação interna, carga e descarga constituem custos logísticos posteriores à produção e não se enquadram no conceito de insumo; e iii) a armazenagem de produtos acabados ou ainda não destinados à venda imediata também não autoriza creditamento.

O Recurso Especial foi admitido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, nos termos do Despacho de Admissibilidade de fls. 2.071/2.081.

Intimada, a contribuinte apresentou contrarrazões, defendendo a manutenção do acórdão recorrido. Argumentou que o transporte da matéria-prima é essencial à viabilidade do processo industrial. Quanto à movimentação e à armazenagem, destacou a sazonalidade da soja, circunstância que tornaria tais serviços etapas inseparáveis e essenciais do processo produtivo agrícola e industrial. Por fim, afirmou que a armazenagem para exportação configura armazenagem de venda, sendo passível de creditamento nos termos da legislação de regência.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

Do conhecimento

O recurso é tempestivo. Impõe-se, contudo, exame específico dos pressupostos de admissibilidade relativamente a cada matéria devolvida a esta Câmara Superior.

I) Frete de insumos não onerados

Estabelece o § 3º do RICARF, instituído pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, não ser cabível Recurso Especial de decisão que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data de interposição do recurso.

Em uma análise inicial, poder-se-ia concluir pela inadmissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional nessa matéria, por aparente contrariedade à Súmula CARF nº 188, cujo teor é o seguinte:

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

Ocorre que a própria Súmula CARF nº 188 condiciona o aproveitamento dos créditos sobre fretes na aquisição de insumos não onerados ao preenchimento cumulativo de dois requisitos: o registro autônomo do serviço de frete em relação ao insumo adquirido e a efetiva tributação desse serviço pelas contribuições.

No caso concreto, tais condições não se apresentam verificáveis de forma imediata e conclusiva nesta instância recursal. A aferição desses pressupostos depende de exame fático-documental específico, a ser realizado pela unidade preparadora, com base nos elementos constantes dos autos e na demonstração a ser eventualmente promovida pela contribuinte.

Por essa razão, esta Turma já decidiu ser cabível o conhecimento do apelo fazendário quando não estiver comprovado, de plano, o atendimento das condicionantes previstas na Súmula CARF nº 188:

Acórdão nº 9303-016.005, j. 12 de setembro de 2024, Redator designado Rosaldo Trevisan

(...) Assim, não se pode afirmar com convicção que o recurso fazendário contraria a Súmula, porque não se tem certeza de que, no caso em análise, os referidos fretes teriam sido registrados de forma autônoma e teriam sido efetivamente tributados, cabendo essa verificação à unidade preparadora, que deve contar com a colaboração do próprio contribuinte para elucidar a questão. Entendo, portanto, que deve ser conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional em relação a fretes na aquisição de insumos desonerados.

Assim, conheço do Recurso Especial quanto a esta matéria.

II) Serviços de movimentação interna, carga e descarga

No tocante aos serviços de movimentação interna, carga e descarga, a controvérsia envolve tanto a movimentação da soja enquanto matéria-prima quanto a movimentação relacionada à saída de produto acabado da empresa.

A decisão recorrida reconheceu que a movimentação e os serviços de carga e descarga de soja a granel, na condição de insumo, são essenciais ao processo produtivo, em razão da sazonalidade do grão, que exige recepção, padronização, classificação e conservação em armazéns antes da industrialização.

Ao cotejar a decisão recorrida com o Acórdão paradigma nº 9303-006.107, o Despacho de Admissibilidade reconheceu a divergência nos seguintes termos:

O primeiro acórdão paradigma em análise de dispêndios similares, tais como movimentação de entrada e saída de mercadorias: descarregamento de caminhões e empilhamento nas câmaras frigoríficas e depósito, entendeu que indubitavelmente, são atividades conexas às atividades da empresa, porém são serviços que não são utilizados diretamente no processo produtivo, logo sendo tais gastos posteriores ao encerramento do processo produtivo, não estão de acordo com o conceito de insumo, não sendo cabível o crédito.

Cotejando assim as decisões contrapostas, constata-se ao menos preliminarmente divergência visto que o mérito da discussão quanto à natureza do dispêndio em face da atividade econômica do contribuinte permeia o conceito de insumo, cabendo neste aspecto a análise soberana do colegiado.

A divergência entre esse aspecto do frete e o Acórdão paradigma nº 3401-01.692 foi assim sintetizada pelo Despacho de Admissibilidade:

Verifica-se que o segundo acórdão paradigma analisando especificamente dispêndios relativos aos serviços de transporte de fretes, tal como negrito na peça recursal como matéria divergente, que referido acórdão somente admite o crédito relativo ao frete na operação de venda, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

Ocorre restando demonstrada a fundamentação quanto à matéria arguida como divergente (Movimentação interna, carga e descarga), analisada em item específico do referido acórdão, tal como os dispêndios relativos aos fretes também o são, não se vislumbra quanto ao referido paradigma divergência interpretativa, visto que trata o citado paradigma de dispêndios diferentes dos analisados nesse item da divergência arguida.

Desse modo, os transportes internos cujo crédito foi reconhecido pela decisão recorrida, e que são objeto do presente Recurso Especial, dizem respeito exclusivamente a produtos não acabados.

Assim, voto pelo conhecimento do Recurso Especial quanto à matéria.

III) Serviços de armazenagem

Quanto aos serviços de armazenagem, a Fazenda Nacional sustenta que a legislação somente autoriza o aproveitamento de créditos quando a despesa estiver vinculada à operação de venda e for suportada pelo vendedor.

A decisão recorrida reconheceu o direito ao crédito relativo à armazenagem destinada à formação de lote de exportação, por entender que tal atividade se caracterizaria como armazenagem de venda, hipótese de creditamento prevista no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

O Acórdão paradigma nº 9303-011.745, diversamente, decidiu que tais dispêndios não se enquadram no conceito de insumo, por serem realizados após o encerramento do processo produtivo, tampouco configuram armazenagem na operação de venda, pois os bens ainda não se encontrariam aptos à comercialização.

Quanto ao Acórdão paradigma nº 9303-006.730, não se verifica divergência interpretativa, pois ele cuida de glosas diversas da ora analisada, enquanto a decisão recorrida examinou glosas específicas relativas à armazenagem. É o que se constata da leitura de sua ementa:

PIS/PASEP. REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO AO CRÉDITO. SERVIÇOS UTILIZADOS NA ETAPA PRÉ OU PÓS-INDUSTRIAL. IMPOSSIBILIDADE.

De acordo com o inc. II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente na fabricação do produto destinado à venda. **Despesas com serviços utilizados nas etapas pré ou pós-industrial, não se caracterizam como insumos e não dão direito ao crédito.**

As despesas da etapa pós-industrial examinadas naquele paradigma são diversas das ora discutidas. No paradigma, tratava-se de despesas com fornecimento de alimentação a funcionários; serviço especializado de vigilância; alteamento; limpeza e passagem; locação de equipamentos; decapeamento; lavra; transporte de funcionários; melhoria de estradas; gasolina comum e óleo diesel. Já a decisão recorrida cuidou especificamente de despesas com armazenagem não relacionada à operação de venda.

Ausente, portanto, a similitude fática necessária entre esse paradigma e a decisão recorrida, voto pelo conhecimento da matéria exclusivamente quanto ao Acórdão paradigma nº 9303-011.745.

Isto posto, voto pelo conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do mérito

I) Frete de insumos não onerados

A Fazenda Nacional sustenta que o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre o frete na aquisição de insumos estaria necessariamente vinculado à tributação do bem transportado. Segundo seu entendimento, o frete seria custo acessório que se agrega ao insumo, razão pela qual deveria seguir o tratamento tributário do principal. Assim, se o insumo adquirido não é onerado pelas contribuições — por isenção, suspensão ou alíquota zero —, o serviço de frete correspondente também não geraria direito ao creditamento.

A matéria deve ser solucionada pela aplicação da Súmula CARF nº 188, em seus exatos termos. O aproveitamento de créditos sobre despesas com serviços de frete na aquisição de insumos não onerados pelo PIS e pela COFINS não cumulativos é admitido desde que

demonstrados o registro autônomo do serviço em relação ao insumo adquirido e a efetiva tributação do frete pelas referidas contribuições.

A verificação dessas condições compete à unidade preparadora da Receita Federal do Brasil, a partir da documentação constante dos autos e da demonstração a ser realizada pela contribuinte.

Consequentemente, as glosas relativas às despesas com serviços de frete na aquisição de insumos não onerados pelo PIS não cumulativo devem ser mantidas apenas nos casos em que não houver atendimento às condições prescritas pela Súmula CARF nº 188, quais sejam: o registro autônomo e a efetiva tributação do frete na aquisição.

II) Serviços de movimentação interna, carga e descarga

Quanto ao direito a crédito sobre serviços de movimentação interna, carga e descarga, a Fazenda Nacional sustenta que tais dispêndios configuram custos posteriores à produção, incorridos após o encerramento do processo produtivo e quando o produto já se encontraria acabado. Afirma que o conceito de insumo pressupõe aplicação direta na fabricação, com influência sobre a transformação ou sobre as propriedades do bem produzido, o que não ocorreria na mera atividade logística de manuseio ou transporte entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Defende, ainda, que a legislação somente autoriza o creditamento de frete e movimentação quando vinculados à operação de venda a terceiros, inexistindo previsão legal para créditos relativos a transferências internas.

O Despacho Decisório negou o direito ao crédito relativo às despesas com frete na movimentação de insumos e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da contribuinte, com fundamento na Solução de Consulta COSIT nº 99/002, de 17 de janeiro de 2017.

Posteriormente, no julgamento da Manifestação de Inconformidade, a DRJ converteu o feito em diligência para que as glosas fossem reexaminadas à luz dos critérios de essencialidade e relevância ao processo produtivo, nos termos da orientação firmada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Após a diligência, as glosas relativas às despesas de movimentação interna foram mantidas sob o fundamento de vedação à apropriação de créditos da não cumulatividade em relação às aquisições de soja, por estarem vinculadas a insumo não tributado.

A Turma a quo, por unanimidade, reconheceu o direito ao crédito sobre a movimentação de soja a granel, na condição de insumo, bem como sobre os serviços de carga e descarga, abrangendo atividades como recepção, expedição, pesagem, padronização, classificação, carregamento rodoviário e conservação. O fundamento central adotado foi a essencialidade e a relevância desses serviços para o processo produtivo, especialmente em razão da sazonalidade da soja, que exige armazenamento, manuseio e conservação constantes para preservação da integridade da matéria-prima enquanto aguarda a industrialização. Além disso, o colegiado admitiu o aproveitamento autônomo desses créditos, independentemente de os insumos transportados ou movimentados estarem sujeitos a isenção, suspensão ou alíquota zero.

Da análise da controvérsia, verifica-se que a matéria não diz respeito à logística de produtos acabados após o encerramento do processo produtivo. O que se discute é o transporte e a movimentação de insumos ou de produtos ainda inacabados, no curso do processo produtivo da contribuinte.

O transporte de produto inacabado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, quando necessário à continuidade e à conclusão do processo produtivo, não pode ser tratado como simples despesa logística posterior à produção. Nessa hipótese, o serviço de frete integra funcionalmente o próprio ciclo produtivo, pois viabiliza a transferência do bem em elaboração até o estabelecimento em que ocorrerá sua etapa produtiva subsequente ou final.

Com efeito, a supressão do serviço de frete relativo ao produto inacabado entre os estabelecimentos da contribuinte comprometeria o próprio desenvolvimento da atividade produtiva, na medida em que impediria a chegada do bem em elaboração ao local onde se completaria a industrialização. Daí decorre a essencialidade do serviço, não por liberalidade interpretativa, mas por sua vinculação concreta e necessária ao processo produtivo.

Portanto, quando o transporte interno recai sobre insumos ou produtos ainda em elaboração, e não sobre mercadorias acabadas destinadas à mera armazenagem, distribuição ou comercialização, o dispêndio deve ser analisado sob a ótica do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, à luz dos critérios de essencialidade e relevância fixados pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

No caso concreto, a decisão recorrida reconheceu que os serviços de movimentação, carga e descarga estavam vinculados à preservação, ao manuseio e à continuidade do processamento da matéria-prima, sendo indispensáveis à atividade agroindustrial desenvolvida pela contribuinte. Não se trata, portanto, de crédito fundado em mera conveniência operacional ou em logística comercial posterior à produção, mas de dispêndio necessário à própria realização do processo produtivo.

Com esses fundamentos, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nessa matéria.

III) Serviços de armazenagem

A Fazenda Nacional sustenta que as despesas com armazenagem não se enquadram como insumos, por serem realizadas após o encerramento do processo produtivo. Afirma que itens utilizados após a finalização do produto destinado à venda não são essenciais nem relevantes à fabricação, tratando-se, em verdade, de custos de logística ou comercialização.

Sustenta, ainda, que o art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 autoriza crédito apenas quanto à armazenagem na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor. Não haveria, portanto, previsão legal para creditamento sobre armazenagem de produtos acabados que ainda não estejam efetivamente vinculados a uma operação de venda.

A decisão recorrida reconheceu o direito ao crédito nos seguintes termos:

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.** (destacamos)

Examinando a peculiaridade desses serviços, entendo que não é possível qualificá-los como fretes ou armazenagens na operação de venda, para os fins do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Explico.

A simples remessa de mercadorias para estabelecimento destinado à armazenagem não configura, por si só, operação de venda. Trata-se, quando muito, de etapa posterior ao encerramento do processo produtivo e anterior à efetiva circulação jurídica da mercadoria ao adquirente. Nesse momento, ainda não há venda concretizada, mas apenas deslocamento preparatório, logístico ou organizacional.

Essa circunstância é insuficiente para atrair a hipótese legal de creditamento prevista no inciso IX do art. 3º das leis de regência. Também não autoriza o creditamento pelo inciso II, pois a despesa não se vincula ao processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, mas sim a etapa posterior à produção.

Assim, não cabe a tomada de créditos das contribuições não cumulativas — PIS e COFINS — sobre serviços de armazenagem que não sejam efetivamente relativos a uma operação de venda.

No caso concreto, a rubrica glosada não se refere propriamente a operação de venda, mas a etapa intermediária, posterior ao processo produtivo e anterior à venda. Fica, portanto, inviabilizado o direito ao crédito, seja pelo inciso II, seja pelo inciso IX do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas.

Esse tem sido, de modo reiterado e estável, o entendimento deste Colegiado uniformizador de jurisprudência, diante da ausência de vinculação direta do frete ou da armazenagem à operação de venda.

Nesse sentido:

CRÉDITOS. DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. CARGA E DESCARGA. NÃO CABIMENTO.

Conforme inciso IX do art. 3º das Leis 10.637/2003 e 10.833/2003, poderão ser descontados gastos relativos à armazenagem e frete na operação de venda, não contemplando, assim, a logística de armazenagem e carga, afetas à remessa ao exterior. As despesas portuárias na exportação de produtos acabados, também não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito

de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas, com base no art. 3º, inciso II das Leis 10.833/03 e 10.637/02 (Súmula CARF nº 232). (Acórdão n.º 9303-017.042, Rel. Con. Denise Madalena Green, Sessão de julgamento 25/11/2025)

CRÉDITOS. DESPESAS NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos na exportação não ensejam a tomada de créditos, no âmbito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP, como insumo, por não atender aos requisitos de essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ no REsp 1.221.170/PR, tampouco como frete de venda e armazenagem, por não corresponder efetivamente a uma operação de venda. (Acórdão n.º 9303-017.033, Rel. Cons. Semíramis de Oliveira Duro, Sessão de julgamento 25/11/2025)

DESPESAS COM ARMAZENAGEM. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Conforme inciso IX do art. 3º das Leis 10.637/2003 e 10.833/2003, poderão ser descontados gastos relativos à armazenagem e frete na operação de venda, não contemplando, assim, a logística de armazenagem e carga, afetas à remessa ao exterior. (Acórdão n.º 9303-015.877, Rel. Con. Denise Madalena Green, Sessão de julgamento 10/09/2024)

Com estes fundamentos, voto por dar provimento ao recurso especial nessa matéria.

Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer e dar parcial provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, exclusivamente quanto às matérias (i) **frete de insumos não onerados**, nos casos em que não haja atendimento às condições prescritas pela Súmula CARF n.º 188, quais seja, o registro de forma autônoma e a efetiva tributação do frete na aquisição; e (ii) **serviços de armazenagem**.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Tatiana Josefovicz Belisário

O direito ao crédito sobre as despesas em questão está sendo postuladas com fundamento no inciso IX (frete e armazenagem) dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

As despesas de movimentação da carga realizadas no embarque das mercadorias no porto devem ser entendidas como despesas de armazenagem, que sequer necessitam estar vinculadas a uma operação de venda.

Ademais, 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, que demanda serviços específicos atinente à movimentação dos itens armazenados e, especificamente, o seu acondicionamento em containers próprios para a exportação.

A atividade de logística, que compreende, exatamente, as operações de armazenagem e frete, é objeto de estudo pela ciência da Administração. Assim, nos termos do art. 110 do CTN¹, 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 CAPES² é possível identificar diversos trabalhos científicos abordando tal conceituação.

No estudo “O DÉFICIT NA CAPACIDADE ESTÁTICA DE ARMAZENAGEM DE GRÃOS NO ESTADO DE GOIÁS”³, 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 pre-servar 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”⁴ 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

¹ 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.

² <https://www-periodicos-capes-gov-br.ezl.periodicos.capes.gov.br/index.php/acervo/buscador.html>

³ https://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/2944/2034, acesso em 21/08/2024

⁴ <http://srvapp2s.santoangelo.uri.br/seer/index.php/gesto/article/view/1986/1020>, acesso em 21/08/2024

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”⁵, também trabalha a partir de conceituação semelhante:

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

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

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 acrescidos, quando o exija o depositante.

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

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

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

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

⁵ <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/25031/21976>, acesso em 21/08/2024

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, nego provimento ao apelo especial nesse tópico.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário