MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10880.944989/2013-83**
ACÓRDÃO	9303-017.319 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	29 de maio de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CARGILL NOVOS HORIZONTES LTDA

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Exercício: 2013

CRÉDITOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE LABORATÓRIO. DIREITO CREDITÓRIO.

Os serviços de manutenção de equipamentos de análises laboratoriais, destinados ao controle de qualidade para a análise dos produtos durante o processo de fabricação, o representam insumos no contexto produtivo da recorrente, pois sem as atividades laboratoriais, a própria consecução da atividade econômica da recorrente restaria comprometida.

PIS/PASEP E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ARMAZENAGEM PARA FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

A armazenagem para formação de lote de exportação constitui etapa logística preparatória e anterior à venda, voltada à reunião, organização ou destinação futura de mercadorias. Por incidir, em regra, sobre produto acabado ou mercadoria apta à comercialização, não se qualifica como insumo do processo produtivo, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Também não se enquadra na hipótese específica do inciso IX dos mesmos dispositivos, restrita à armazenagem de mercadoria e ao frete na operação de venda, quando suportados pelo vendedor.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, exceto no que se refere a armazenagem na

compra, por ausência de impugnação e dissídio jurisprudencial específicos, e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento para restabelecer as glosas referentes a armazenagem para formação de lote de exportação. Vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário que votou pela negativa de provimento ao recurso e apresentou declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros 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 n° 3401-011.070 (fls. 2006/2024), de 25 de outubro de 2022, assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Ano-calendário: 2013
>
> DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO. CRÉDITO. NÃO TRIBUTAÇÃO.
>
> Não havendo nos autos provas que infirmem as conclusões devidamente documentadas pela fiscalização de que as operações em que se pretende o creditamento não são tributadas, deve ser mantida a glosa.
>
> MANUTENÇÃO. CONSTRUÇÃO E EDIFICAÇÕES. CREDITAMENTO. DIFERENÇAS.
>
> A concessão de crédito dos serviços de manutenção de máquinas e parque industrial está atrelada com a prova de que o serviço é essencial ou relevante ao processo produtivo (mais especificamente, ao local em que o serviço é aplicado - prova esta a cargo do contribuinte) e não à atividade da empresa (como é o creditamento por edificações e benfeitorias).
>
> CRÉDITO PÓS PROCESSO PRODUTIVO. RELEVÂNCIA SOMENTE.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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 pleonasmo), 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.

DESPACHANTE ADUANEIRO. SERVIÇO OPCIONAL. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por ser opcional (artigo 5° do Decreto 2.472/88) a contratação de serviço de despacho aduaneiro não é (em regra) essencial ao processo produtivo, podendo vir a ser relevante, a depender de prova da necessidade de qualificação técnica para determinada operação e de que o serviço de despacho preenche esta qualificação.

ARMAZENAGEM. FRETE. SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA. NÃO VINCULAÇÃO AO INSUMO.

Sim, há regra específica sobre a concessão de crédito para os valores gastos com a armazenagem e frete de venda. Não, não existe uma regra que proíba a concessão de crédito à armazenagem e ao frete (independentemente de sua vinculação ao insumo) desde que, e somente se, estes se mostrarem essenciais ou relevantes ao processo produtivo.

EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Por expressa dicção legal, os créditos de edificações e benfeitorias devem ser calculados sobre o valor dos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e não pelo valor de aquisição.

PIS. COFINS. ICMS. BASE DE CÁLCULO.

Por jurisprudência vinculante, o PIS e a COFINS não incidem sobre o ICMS destacado em Nota Fiscal.

SOJA. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 10.925/04. IMPOSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas que vendem mercadorias descritas 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 a partir da publicação da Lei 12.865/2013 passaram a apurar crédito presumido com base na receita de venda destas mercadorias e não mais com base na Lei 10.925/04 (crédito apurado pelo valor de compra dos insumos).

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

DOCUMENTO VALIDADO

> 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) aos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos industriais, de calibração de equipamentos e de calibração de equipamentos de qualidade, bem como de manutenção de equipamentos de laboratórios; (ii) à armazenagem de transbordo e de venda, nesta inclusa a armazenagem para formação de lote de exportação; (iii) ao serviço de carga, descarga e movimentação nos armazéns no mercado interno; e (iv) aos fretes na aquisição de insumos, inclusive os fretes do produtor rural para armazém próprio e de terceiro e deste para o parque industrial; 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. Designado para redigir o voto vencedor relativo ao tópico (II) o Conselheiro Winderley Morais Pereira.

Síntese do Processo

Tratam os autos de pedido de ressarcimento de créditos de PIS não cumulativo do primeiro trimestre de 2013, vinculado a operações de exportação.

A fiscalização (DERAT-SP) deferiu o pedido apenas parcialmente, realizando glosas fundamentadas na apropriação de créditos em duplicidade (sebo bovino e insumos importados), uso de notas fiscais com CST de não tributação e créditos sobre aquisições de pessoas físicas.

Além disso, a autoridade fiscal considerou que gastos com material de promoção, benefícios sociais, serviços advocatícios, obras, capatazia e manutenções não seriam utilizados diretamente no processo produtivo, não gerando direito ao crédito

DOCUMENTO VALIDADO

Inconformada, a Contribuinte apresentou impugnação na qual alegou que o CST foi descrito incorretamente pelos fornecedores em insumos como ácido sulfúrico e carvão mineral, que seriam efetivamente tributados. Sustentou que o GLP é insumo do processo produtivo e que despesas com calibração e manutenção foram glosadas com base em um conceito restritivo de insumos, incompatível com a legislação de PIS/COFINS. Defendeu também o crédito sobre despesas com edificações e benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa e sobre serviços de armazenagem e frete, alegando serem despesas necessárias e pagas à pessoa jurídica.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento negou provimento à manifestação da contribuinte. A decisão fundamentou-se no fato de que a lei proíbe créditos em aquisições sem pagamento das contribuições na etapa anterior e que serviços como calibração, análises de laboratório e telefonia não integram o conceito de insumo. Quanto às edificações, afirmou que os créditos devem ser apurados via encargos de depreciação, e não de forma direta, e que a legislação limita o crédito de frete e armazenagem estritamente às operações de venda.

A Contribuinte interpôs Recurso Voluntário por meio do qual reiterou que insumos são todos os bens e serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo. Argumentou que a manutenção de máquinas, equipamentos e laboratórios é vital para a performance e qualidade da produção industrial. Defendeu ainda que os serviços de armazenagem de transbordo e transbordo industrial decorrem da necessidade de estocar soja produzida sazonalmente para análise e processamento, sendo parte integrante da cadeia produtiva.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho por unanimidade de votos, reconheceu créditos sobre serviços de manutenção e calibração de máquinas e laboratórios; armazenagem de transbordo e de venda (incluindo formação de lote de exportação); carga e descarga em armazéns internos; e fretes na aquisição de insumos; e, por voto de qualidade, manteve a glosa sobre taxas de embarque, capatazia e serviços portuários, sob o entendimento de que esses gastos ocorrem após o encerramento do processo produtivo e não se enquadram no conceito de frete de venda.

A Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração (fls. 2.0263/2.027), alegando omissão quanto à necessidade de realizar uma diligência técnica para reavaliar os créditos sob os novos critérios de essencialidade definidos pelo STJ, tendo eles sido rejeitados pelo despacho de admissibilidade (fls. 2.031/2.032), sob o fundamento de que não houve omissão, pois, o colegiado considerou os requisitos para o crédito presentes nos autos e que a diligência não é matéria de ordem pública obrigatória.

DOCUMENTO VALIDADO

A Contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 2.070/2.082), no qual suscitou divergência jurisprudencial acerca do reconhecimento dos créditos sobre taxas de embarque e capatazia, alegando que são partes indissolúveis do frete de venda e essenciais para a efetivação da receita de exportação.

O Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, por meio do Despacho de Admissibilidade (fls. 2.097/2.102), negou seguimento ao recurso uma vez que o acórdão indicado como paradigma foi proferido pelo mesmo colegiado (Turma 3401) que exarou a decisão recorrida, o que desatende ao requisito de divergência entre órgãos distintos.

Do Recurso Especial

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 2.034/2.052) por meio do qual suscita divergência jurisprudencial quanto ao reconhecimento do direito a crédito para as contribuições sociais no tocante: (i) à **manutenção de equipamentos de laboratório**, indicando como paradigma o acórdão n.º 3402-002.604; (ii) aos **serviços de transporte e armazenagem para a exportação**, indicando como paradigma os Acórdãos nº 9303-009.719 e 3403-003.163.

Em seu Recurso Especial, alega, em síntese, que que a manutenção de equipamentos de laboratório e a armazenagem para formação de lote de exportação não geram créditos por serem gastos pós-produção.

O recurso foi admitido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF nos termos do Despacho de Admissibilidade de fls. 2.056/2.061.

Intimada, a Contribuinte apresentou contrarrazões, alegando, em preliminar, a inexistência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados pela Fazenda. No mérito, defendeu que o controle laboratorial é intrínseco à fabricação de alimentos devido ao rígido controle sanitário e que a armazenagem industrial é serviço de insumo destinado à produção, e não mera despesa portuária.

É o relatório.

VOTO

DOCUMENTO VALIDADO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

Do conhecimento

O recurso é tempestivo e, tendo em vista as alegações da contribuinte em preliminar, impõe-se proceder a exame mais detido dos respectivos pressupostos de admissibilidade.

I) Manutenção de equipamentos de laboratório

Quanto ao direito a crédito das despesas com manutenção de equipamentos de laboratório, aponta a contribuinte que, enquanto o acórdão recorrido tratou especificamente de créditos sobre a **"manutenção de laboratório"**, o acórdão paradigma versava sobre **"insumos utilizados em análises químicas em laboratório"**, o que, em seu entendimento, configura a existência de fatos distintos que não permitem a identidade de decisões necessária para o recurso especial.

Tal crédito foi admitido pela decisão recorrida nos seguintes termos:

> "2.3.2. Insumos são todos os bens e serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo, entendido este como o conjunto de ações exercidas para o desenvolvimento do produto final. O que está fora deste conjunto não pode ser considerado essencial a ele, porém, pode ser considerado relevante – entendido como não pertencente mas pertinente ao processo produtivo, o dispêndio sem o qual o processo produtivo perde qualidade. Feita esta digressão, **sem sombra de dúvida os serviços de** manutenção de máquinas e equipamentos industriais, de calibração de equipamentos e de calibração de equipamentos de qualidade bem como de **manutenção de equipamentos de laboratórios são relevantes ao processo produtivo** – relevância esta que foi notada pela DRJ ao analisar em outros processos os mesmos itens adquiridos pela mesma Recorrente." (destacamos)

Com efeito, o acórdão paradigma (Acórdão n.º 3402-002.604) não tratou diretamente do direito a crédito com as despesas de manutenção de laboratório. A matéria nele abordada foi relativa ao direito a crédito com as despesas de insumos utilizados em análises químicas em laboratório. Entretanto, diante das premissas da pertinência e da essencialidade,

DOCUMENTO VALIDADO

entendeu o Colegiado a quo, por manter a glosa do crédito tomado sobre item "k) insumos utilizados em análises químicas em laboratório", por não se subsumir ao conceito de insumo.

Diante desse contexto, evidencia-se a existência de dissídio interpretativo acerca do conceito de insumo previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Com efeito, o confronto entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas revela que, embora versem sobre situações substancialmente semelhantes, as decisões conferiram soluções jurídicas distintas quanto à possibilidade de creditamento de PIS e Cofins sobre dispêndios relacionados a atividades laboratoriais.

Nesse ponto, não afasta a admissibilidade do recurso o fato de o acórdão recorrido tratar de créditos relativos à "manutenção de equipamentos de laboratório", enquanto os paradigmas examinam "insumos utilizados em análises químicas em laboratório". A divergência não reside na identidade literal dos gastos analisados, mas na interpretação conferida ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, especialmente quanto à aplicação dos critérios de essencialidade e relevância às atividades laboratoriais voltadas ao controle de qualidade dos produtos no curso do processo produtivo.

Ao realizar a análise comparativa entre os acórdãos paragonados, com propriedade consignou o Despacho de Admissibilidade:

> Em princípio, não se vê diferença fundamental entre os insumos comparados – insumos de laboratório e manutenção de equipamentos de laboratório, pois as razões de decidir, nesse caso, se relacionam ao fato de pertencerem ao laboratório, e se o paradigma nega o direito para insumos de laboratório, a mesma razão de decidir se aplicaria ainda mais aos gastos com manutenção de laboratório.
>
> Ainda, embora o paradigma seja anterior à decisão vinculante no REsp 1.221.170 PR, o critério usado, na matéria, foi o mesmo que restou consolidado, conforme se copia do paradigma:
>
> > Seja por não guardarem a necessária relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo, considerado na sua indivisível unicidade, ainda que sejam contabilizados como custo de produção; ou por serem passíveis de ativação, devem ser mantidas as glosas dos créditos tomados sobre os seguintes itens:

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, presente a similitude jurídica necessária, o dissídio resta caracterizado, pois os julgados confrontados examinam despesas vinculadas à atividade laboratorial indispensável à fabricação e ao controle de qualidade, mas chegam a conclusões divergentes quanto à sua aptidão para gerar créditos no regime não cumulativo das contribuições.

Diante do exposto, conheço do recurso especial na matéria.

II) Serviços de transporte e armazenagem para a exportação

No tocante ao direito a crédito dos serviços de armazenagem e transbordo industrial, sustenta a contribuinte que a situação fática dos autos é totalmente diversa daquele presente nos paradigmas. Ela esclarece que o paradigma da Fazenda se refere a despesas portuárias e capatazia na importação de insumos, enquanto o caso em análise trata de serviços de armazenagem e transbordo industrial realizados para estocagem e pesagem de grãos (soja) adquiridos durante a safra para posterior industrialização.

Portanto, a contribuinte diferencia a "armazenagem e frete de compra de insumos" (seu caso) da "capatazia e armazenagem no porto" (caso paradigma), alegando que são situações fáticas distintas.

As decisões indicadas como paradigma apresentam as seguintes ementas quanto ao tema objeto do recurso especial:

> Acórdão nº 9303-009.719
>
> DESPESAS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, poderão ser descontados gastos relativos à armazenagem e frete na operação de venda, considerada até a entrega no local de exportação, não contemplando, assim, a logística de armazenagem e carga, afetas à remessa ao exterior. (...)
>
> Acórdão n.º 3403-003.163:
>
> CRÉDITOS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> A transferência de produto acabado a estabelecimento filial para “formação de lote” de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde

DOCUMENTO VALIDADO

Original

juridicamente à própria venda, ou exportação, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

O tema relativo aos fretes foi abordado pelo acórdão recorrido da seguinte forma:

2.5. A fiscalização agrupa os **FRETES** segundo os motivos de glosa, em parte, pelo já acima descrito (vinculação do frete com insumos não tributados) e, em outra parte, pois não há indicação do material transportado.

2.5.1. 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.

2.5.2. 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. 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.

2.5.3. Ainda no tema fretes. Cumpre destacar que frete e transporte não são expressões sinônimas. Frete é o valor que se paga para que uma mercadoria saia de um lugar e chegue a outro, o transporte é o deslocamento. É por este motivo que o *caput* do artigo 5º da Lei 10.893/04 dispõe que a base de cálculo do AFRMM é o frete "*que é **a remuneração** do transporte"* e o § 1° da mesma norma em complemento dispõe que compõe o frete não apenas o transporte mas "*todas as despesas portuárias com a manipulação de carga (...) e outras despesas de qualquer natureza a ele pertinentes".*

2.5.3.1. Em verdade, nem precisaríamos de Lei para saber a diferença entre frete e transporte. Imaginemo-nos adquirindo uma mercadoria online em um país estrangeiro. Ao clicarmos no botão de compra deparamo-nos com a informação de ***Frete Grátis***. Após de sete dias a sete meses de espera, o funcionário da transportadora bate em sua porta dizendo, "*cá está a sua mercadoria*, mas *para*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

eu te entregar você precisa pagar as despesas portuárias e a capatazia". Sua resposta ao entregador será:...

2.5.3.2. É claro que as taxas de embarque, os serviços de capatazia e os e serviços portuários de carga e descarga são pagos pelo armador ao operador portuário, sendo apenas reembolsados pelo embarcador – o que significaria dizer que estes serviços não são *adquiridos* pela **Recorrente**, o que fulminaria o crédito por sua base de cálculo, *ex vi* art. 3° § 1° inciso I das Leis 10.833/03 e 10.637/02:

> Art. 3° (...)
>
> § 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:
>
> I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

2.5.3.3. No entanto, a norma acima destina-se ao creditamento de revenda (inciso I) e insumos (inciso II). Para o creditamento de fretes, o inciso II do § 1° inciso II do artigo 3° alhures elege como base de cálculo não os itens adquiridos no mês, porém os itens incorridos no mês – o que faz absoluto sentido tendo em mente que é passível de gozo de crédito o frete de venda "*quando o ônus for suportado pelo vendedor"* (art. 3° inciso IX das Leis 10.833/03 e 10.637/02) e não quando o **pagamento** for suportado pelo vendedor. Assim, se ao fim e ao cabo, o dispêndio saiu do bolso de outra pessoa que não aquela que tomou o serviço (pagando-o) é esta outra pessoa, que não o tomador do serviço, que suportou o ônus; é esta outra pessoa, que não o tomador do serviço, que tem direito ao creditamento.

2.5.3.4. E é por este motivo que (revendo posição anterior) deve ser revertida a glosa para as taxas de embarque, os serviços de capatazia, os e serviços portuários, e carga e descarga no porto de embarque, não como insumo, mas como parte indissolúvel do **frete** de venda.

Quanto à armazenagem, o relator do acórdão recorrido consignou que "não existe uma regra que proíba a concessão de crédito à armazenagem (independentemente de sua vinculação ao insumo) desde que, e somente se, esta se mostrar essencial ou relevante ao processo produtivo e, no caso há demonstração". Tal afirmação foi feita em referência à necessidade de armazenagem da soja colhida enquanto aguarda destinação industrial, sob pena de perda do produto, circunstância que levou o colegiado recorrido a reconhecer a essencialidade do serviço de armazenagem no contexto do processo produtivo, até a obtenção do produto acabado.

Na sequência, contudo, o mesmo relator acrescentou que "situação parecida é a da armazenagem para a formação de lote de exportação", admitindo o crédito com fundamento no

DOCUMENTO VALIDADO

Original

inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, mediante remissão a precedente relativo a fretes para formação de lote em terminal alfandegado.

Esse ponto é decisivo. A própria DRJ registrou que não houve glosa de "armazenagem na venda" ou de "frete na venda". A glosa restringiu-se à armazenagem realizada em etapa antecedente à venda, especificamente a formação de lote de exportação. Logo, a controvérsia remanescente não diz respeito à armazenagem ou ao frete na operação de venda, tal como previstos no art. 3º, IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, mas à possibilidade de creditamento sobre armazenagem anterior à venda, vinculada à formação de lote para exportação.

Assim, deve ser afastado o conhecimento do recurso especial quanto à armazenagem na compra, por ausência de impugnação específica e de dissídio específico. Remanesce, para exame, apenas a controvérsia relativa à armazenagem para formação de lote de exportação, justamente porque essa rubrica não se confunde com "armazenagem na venda" ou "frete na venda" e exige análise própria quanto à sua subsunção — ou não — ao inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Portanto, voto pelo não conhecimento parcial do recurso especial na matéria, exclusivamente quanto ao direito a crédito das despesas relativas à armazenagem para formação de lote de exportação.

Em síntese, voto pelo conhecimento parcial do recurso especial, exclusivamente quanto à matéria direito a crédito das despesas com manutenção de laboratório e daquelas relativas à armazenagem para formação de lote de exportação.

Do mérito

I) Manutenção de equipamentos de laboratório

A matéria do direito a crédito das despesas com manutenção de laboratório já foi objeto de deliberação por este colegiado por ocasião do julgamento do Processo n.º 10880.944983/2013-14 envolvendo as mesmas partes, oportunidade em que foi proferido o Acórdão n.º 9303-015.877.

DOCUMENTO VALIDADO

Por concordar com as razões de decidir adotadas pela i. Relatora, Cons. Denise Madalena Green, bem como em observância à indispensável segurança jurídica, adoto-as como se minhas fossem:

> Como exposto acima, uma das matérias a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência, trata de direito de crédito das contribuições em relação aos custos com manutenção de equipamentos de laboratório.
>
> Consta dos autos que a recorrida é uma empresa dedicada à produção e comercialização de grãos, farelos, óleos vegetais, glicerina e biodiesel para o mercado interno o externo, e realiza análise laboratorial para que o processo industrial ocorra perfeitamente e a produção dos produtos se tenha a devida qualidade.
>
> Tendo em mente a atividade exercida pela recorrida, entendo que os dispêndios com análises laboratoriais, destinados ao controle de qualidade dos produtos durante o processo de fabricação, são subsumíveis ao conceito de insumos adotado neste voto, pois são essenciais e relevantes para a fabricação dos produtos da recorrente, uma vez que sem tais serviços a consecução da atividade econômica da recorrente restaria comprometida, o mesmo raciocínio vale para os gastos de manutenção desses equipamentos.
>
> Ademais, as despesas referentes às análises laboratoriais obedecem a normas técnicas e atendem determinações normativas e de controle da produção, restando vinculadas ao processo produtivo devendo ser mantida a decisão recorrida nesse ponto.
>
> Em caso análogo, esta CSRF já se manifestou favoravelmente sobre a possibilidade de crédito sobre os custos com análise laboratoriais, *in verbis*:
>
> Processo nº 13053.000060/2010-39
>
> Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
>
> Acórdão nº 9303-009.729 – CSRF / 3ª Turma
>
> Sessão de 11 de novembro de 2019
>
> Recorrentes FAZENDA NACIONAL FRS S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009
>
> PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM LOCAÇÃO DE INDUMENTÁRIA, **ANÁLISE LABORATORIAL DE PRODUTOS**, LIMPEZA OPERACIONAL DE FRIGORÍFICO E GESTÃO ENERGÉTICA DE MAQUINÁRIO DE PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE.

DOCUMENTO VALIDADO

> De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS, in caso, capaz de gerar crédito de PIS E COFINS referente a despesas incorridas com análise laboratorial de produtos, limpeza operacional do frigorífico, locação de indumentária utilizada dentro do setor produtivo e gestão energética do maquinário da produção.
>
> PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.
>
> Despesas com serviços de transporte de funcionários e de construção civil por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional na matéria.

II) Serviços de transporte e armazenagem para a exportação

No tocante ao direito a crédito das despesas relativas à armazenagem para formação de lote de exportação, a legislação de regência instituiu o regime não cumulativo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, aplicável, em regra, às pessoas jurídicas submetidas à apuração pelo lucro real, autorizando o desconto de créditos nas hipóteses expressamente previstas no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

No que interessa ao presente caso, o inciso II do referido dispositivo admite o creditamento em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Trata-se, portanto, de hipótese vinculada à essencialidade ou relevância do bem ou serviço para o próprio processo produtivo ou para a prestação da atividade-fim tributada, não se confundindo com toda e qualquer despesa operacional ou logística suportada pela pessoa jurídica.

De outro lado, o inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 contempla hipótese diversa e específica: o creditamento relativo à armazenagem de mercadoria e ao frete na operação de venda, desde que o respectivo ônus seja suportado pelo vendedor. A norma, portanto, não autoriza crédito sobre qualquer armazenagem ou qualquer frete, mas apenas sobre aqueles diretamente vinculados à operação de venda.

DOCUMENTO VALIDADO

A armazenagem para formação de lote de exportação não se confunde com armazenagem na operação de venda. Trata-se de etapa logística anterior à venda, voltada à reunião, organização ou preparação de mercadorias para futura destinação comercial ou exportação. Nesse momento, ainda não há operação de venda configurada, mas apenas providência preparatória que antecede a sua realização.

Também não se pode enquadrar tal dispêndio como insumo, nos termos do inciso II. A formação de lote de exportação ocorre, em regra, após o encerramento do processo produtivo, incidindo sobre produto acabado ou mercadoria já apta à comercialização. Ainda que se trate de despesa relevante sob o ponto de vista econômico ou logístico, isso não basta para convertê-la em insumo da produção.

O regime de creditamento do PIS e da Cofins não cumulativos é matéria de legalidade estrita e de tipicidade normativa. O crédito somente pode ser reconhecido quando a despesa se subsume, de forma precisa, a uma das hipóteses legalmente previstas. Não cabe ampliar, por analogia ou conveniência econômica, o conceito de insumo para alcançar despesas posteriores à produção, nem dilatar a expressão "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda" para abranger armazenagem preparatória, anterior à própria venda.

Desse modo, a simples remessa de mercadorias a estabelecimento de armazenagem, terminal, centro de distribuição, local de transbordo ou ambiente destinado à formação de lote de exportação constitui etapa logística prévia à venda. Por não integrar o processo produtivo e por não caracterizar armazenagem na operação de venda, tal despesa não gera direito a crédito com fundamento no inciso II nem no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Com estes fundamentos, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para não o conhecer quanto à matéria relativa à armazenagem na compra, por ausência de impugnação específica e de dissídio jurisprudencial específico. Na parte conhecida, voto por: a) negar provimento ao recurso especial quanto ao direito de crédito sobre as despesas com manutenção de equipamentos de laboratório; e b) dar provimento ao recurso

DOCUMENTO VALIDADO

especial quanto às despesas relativas à armazenagem para formação de lote de exportação, para restabelecer a glosa dos créditos correspondentes, por não se enquadrarem nem como insumo, nos termos do inciso II, nem como armazenagem ou frete na operação de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

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 CTN[1], 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[2] é possível identificar diversos trabalhos científicos abordando tal conceituação.

[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

DOCUMENTO VALIDADO

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 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.

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

DOCUMENTO VALIDADO

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, nego provimento ao apelo especial nesse tópico.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário

DOCUMENTO VALIDADO