



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.902448/2014-86
ACÓRDÃO	3102-002.745 – 3 ^a SEÇÃO/1 ^a CÂMARA/2 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	I. RIEDI & CIA. LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

OFENSA À COISA JULGADA. INOCORRÊNCIA.

A premissa fática que fundamenta a decisão judicial não faz coisa julgada. Inteligência do artigo 504 do Código de Processo Civil.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRESA CEREALISTA. PRODUÇÃO. INEXISTÊNCIA. INSUMO. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

A pessoa jurídica cerealista que exerce as atividades de beneficiamento de grãos, basicamente, em limpeza, secagem, classificação e armazenamento, não exerce atividade produtiva que autorize o desconto de créditos em relação à bens ou serviços adquiridos como insumos.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. AUSÊNCIA DE PRODUÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A possibilidade de desconto de crédito em relação aos encargos de depreciação relativos a máquinas e equipamentos se restringe aos bens utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, hipótese essa que se inviabiliza no presente caso por se tratar de empresa cerealista, diversa de uma empresa agroindustrial.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. ATIVIDADE COMERCIAL. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 6º da Lei nº 11.488/2007, ao autorizar o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre a depreciação acelerada de edificações incorporadas ao ativo imobilizado e respectivas benfeitorias, refere-se àquelas adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens

destinados à venda ou na prestação de serviços. O permissivo legal não contempla as edificações utilizadas em atividade comercial.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

É permitido o desconto de crédito da contribuição em relação ao frete para formação de lotes de exportação, por constituírem despesas na operação de venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. REMESSA DE MERCADORIAS PARA DEPÓSITO FECHADO OU ARMAZÉM GERAL DE TERCEIROS PARA COMERCIALIZAÇÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As despesas com frete relacionadas ao transporte de mercadorias com destino a depósito fechado ou armazém geral de terceiros, para comercialização, constituem despesas na operação de venda e, portanto, geram créditos da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. OUTRAS SAÍDAS. SAÍDAS NÃO ESPECIFICADAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com fretes para o transporte de mercadorias não identificadas, denominadas “outras saídas” ou “saídas não especificadas”, não dão direito ao desconto de créditos da contribuição.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as seguintes glosas: 1) frete na remessa de produtos para formação de lotes de exportação; e 2) frete na remessa para depósito fechado ou armazém geral de terceiros, em operações de venda. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-002.742, de 15 de outubro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10935.902442/2014-17, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fábio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Luiz Carlos de Barros Pereira, Keli Campos de Lima (substituto(a) integral), Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Karoline Marchiori de Assis.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigmático.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de PIS relativo ao regime da não cumulatividade apurado no 2º trimestre de 2013.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. FUNDAMENTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Os fundamentos de fato da manifestação de inconformidade devem estar acompanhados dos elementos de comprovação. Alegações sem a devida produção de provas não são suficientes por si só para a revisão da decisão recorrida.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CEREALISTA. NATUREZA DA ATIVIDADE. CRÉDITOS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

O exercício das atividades próprias das cerealistas que consistem em limpar, padronizar, armazenar e comercializar grãos não caracteriza atividade agroindustrial por não transformar o produto agropecuário vedando o creditamento sobre máquinas e equipamentos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO SOBRE CUSTO DE AQUISIÇÃO. APROVEITAMENTO ACELERADO. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS.

As edificações e benfeitorias em imóveis instalações em imóveis próprios ou de terceiros geram créditos não cumulativos calculados sobre a correspondente despesa de depreciação, interditado o aproveitamento acelerado sobre o custos de aquisição ou de construção.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES PARA FORMAÇÃO DE LOTES DE EXPORTAÇÃO, DEPÓSITOS FECHADOS, ARMAZÉNS, PARA INDUSTRIALIZAÇÃO E OUTRAS SAÍDAS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com transporte para a formação de lote de exportação, pra depósitos fechados ou armazéns, para industrialização e outras não se caracterizam como fretes incorridos na operação de venda, ainda que prévios a ela, e portanto, não permitem a apuração de créditos da não cumulatividade.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual REQUER seja PROVIDO o Recurso Voluntário, para os seguintes fins:

- (a) reforma do v. acórdão da C. Delegacia de Julgamento da RFB, pela procedência da Manifestação de Inconformidade, afastando-se as glosas sobre os créditos de PIS apurados pela contribuinte;
- (b) em qualquer caso, seja reformado o v. acórdão na parte que trata das depreciações normais relativas a edificações e benfeitorias, pela procedência do pedido, diante de respaldo expresso previsto no artigo 6º da Lei 11.488/07, do que se omitiu a C. Delegacia de Julgamento da RFB;

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigmático como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Natureza da atividade econômica exercida pela Recorrente

A Recorrente inicia afirmando que lhe socorre evento superveniente ao despacho decisório e à decisão de primeira instância, consistente no trânsito em julgado da decisão que, considerando a atividade de beneficiamento de grãos como produção, reconheceu o direito da empresa à apuração de créditos presumidos sobre a aquisição de grãos in natura (soja, milho e trigo).

Nesse norte, pretende que a mesma premissa fática adotada pelo TRF4 para reconhecer o direito ao crédito presumido de PIS/COFINS seja adotada pelo CARF para reconhecer o direito aos créditos ordinários das contribuições.

Não assiste razão à Recorrente.

As premissas fáticas que fundamentam a decisão não fazem coisa julgada. Esta é a conclusão que se extrai do artigo 504, inciso II, do Código de Processo Civil:

“Art. 504. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.” (destaquei)

Referido dispositivo já foi invocado pelo CARF para afastar alegações de ofensa à coisa julgada em relação a fundamentos de fato ou de direito:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

COISA JULGADA. INCIDENTALMENTE. QUESTÃO PREJUDICIAL DECIDIDA.

Nos termos do art. 504 do Código de Processo Civil, não fazem coisa julgada: (i) os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; e (ii) a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.”

(CARF, Processo nº 11060.720120/2012-81, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402-009.022 – 3^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária 20 de setembro de 2021, Relator Lázaro Antônio Souza Soares)

Portanto, a decisão proferida no Mandado de Segurança nº 5000412-66.2016.4.04.7005/PR não tem qualquer impacto no presente julgamento, pois trata de questão diversa, não havendo que se falar em ofensa à coisa julgada.

Também não procedem os demais argumentos da Recorrente quanto à natureza das atividades econômicas por ela desenvolvidas.

O CARF já se manifestou inúmeras vezes no sentido de que atividades próprias de cerealistas, que consistem em limpar, padronizar, armazenar e comercializar grãos, não caracterizam atividade produtiva, mas, sim, comercial:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRESA CEREALISTA. PRODUÇÃO. INEXISTÊNCIA. INSUMO. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

A pessoa jurídica que exerce as atividades de beneficiamento de grãos, consistentes, basicamente, em limpeza, secagem e armazenagem, não exerce atividade produtiva que autorize o desconto de créditos em relação a bens ou serviços adquiridos como insumos.”

(CARF, Processo nº 11070.900411/2018-27, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-008.570, Conselheiro Relator Hélcio Lafetá Reis, Sessão de 27 de maio de 2021) (g.n.)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CEREALISTA. CRÉDITO PRESUMIDO. VEDAÇÃO.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não pode ser apurado por pessoa jurídica que comercialize os produtos agropecuários in natura. **O exercício das atividades próprias das cerealistas que consistem em limpar, padronizar, armazenar e comercializar grãos não caracteriza atividade agroindustrial por não transformar o produto agropecuário e não geram direito à apuração de crédito presumido.”**

(CARF, Processo nº 10950.902452/2011-11, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-009.353 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de setembro de 2020) (g.n.)

O entendimento do CARF, ademais, está em perfeita harmonia com a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça.

Com efeito, são inúmeros os precedentes em que se discutiu a natureza das atividades desenvolvidas por cerealistas, tendo o STJ concluído, em todos eles, que não se trata de atividade de produção ou de fabricação.

A 2ª Turma do STJ, no julgamento dos Recursos Especiais 1.681.189/RS, 1.667.214/PR e 1.670.777/RS, que versam sobre o crédito presumido de PIS e COFINS, entendeu que as atividades de cadastro, pesagem, coleta de amostra, classificação, descarga, pré-limpeza, secagem, limpeza, armazenagem, controle de qualidade, aeração e controle de pragas não ocasionam transformação do produto, enquadrando a sociedade na qualidade de mera cerealista:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 8º, §§ 1º, I, E 4º, I, DA LEI N. 10.925/2004. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. ATIVIDADE QUE DEVE SE ENQUADRAR NO CONCEITO DE PRODUÇÃO. RECURSO PROVIDO.

1. A controvérsia veiculada nos autos diz respeito ao enquadramento das atividades desenvolvidas pela sociedade empresária recorrida no conceito de produção para fins de reconhecimento do direito aos créditos presumidos de PIS e Cofins de que trata o art. 8º, §§ 1º, I, e 4º, I, da Lei n. 10.925/2004.
2. Depreende-se da leitura de referidos normativos que (a) têm direito ao crédito presumido de PIS/PASEP e Cofins as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias a partir de grãos de soja, milho e trigo adquiridos de pessoa física, cooperado pessoa física ou cerealista; e que (b) os cerealistas não têm direito ao crédito presumido.
3. Conforme bem destacado no parecer do Ministério Público Federal nos autos do REsp 1.670.777/RS, “pelos termos da lei (art. 8º, caput, da Lei 10.925/04), verifica-se que o legislador entende por produção a atividade que modifica os produtos animais ou vegetais, transformando-os em outros, tais, por exemplo, a indústria de doces obtidos a partir da produção de frutas; a indústria de queijos e outros laticínios, obtidos a partir do leite”.
4. Para fazer jus ao benefício fiscal, a sociedade interessada deve produzir mercadorias, ou seja, deve realizar processo de industrialização a partir de grãos de soja, milho e trigo adquiridos de pessoa física, cooperado pessoa física ou cerealista, transformando-os em outros (v.g. óleo de soja, farelo de soja, leite de soja, óleo de trigo, farinha de trigo, pães, massas, biscoitos, fubá, polenta etc.).
5. A análise dos autos, bem como dos fatos delineados pelo Tribunal a quo, denota que as atividades desenvolvidas pela recorrida - cadastro, pesagem, coleta de amostra, classificação, descarga na filial, pré-limpeza, secagem, limpeza, armazenagem, controle de qualidade, aeração e controle de pragas - não ocasionam transformação do produto, enquadrando a sociedade na qualidade de

mera cerealista e atraindo a vedação de aproveitamento de crédito a que se refere o § 4º, I, do art. 8º da Lei n. 10.925/1945.

(...) 7. Recurso especial provido."

(STJ, REsp 1.681.189/RS, Relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, Julgamento 15/10/2019, DJe 03/02/2020)

No mesmo sentido, a 2^a Turma do STJ, no julgamento do REsp 1.667.099-PR, que versa sobre o crédito presumido de IPI, também entendeu que a empresa que faz o beneficiamento de cereais para atingir o "padrão ideal" exerce atividade meramente comercial:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BENEFICIAMENTO DE GRÃOS DE MILHO, SOJA E TRIGO PARA ATINGIR O "PADRÃO IDEAL" A ENSEJAR SIMPLES ALIENAÇÃO A GRANEL, SEM TRANSFORMAÇÃO. ATIVIDADE DE COMERCIALIZAÇÃO, INCONFUNDÍVEL COM INDUSTRIALIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA DO DIREITO AO CREDITAMENTO.

(...) 3. A questão de fundo diz respeito ao reconhecimento, pleiteado pela empresa, de que possui direito ao crédito presumido de IPI, como decorrência das operações de beneficiamento dos grãos de milho, trigo e soja.

4. **A esse respeito, o Tribunal de origem consignou que "as mercadorias comercializadas pela apelante passam por um processo de beneficiamento, visto que os grãos exportados (soja, trigo e milho) são submetidos a processamento em várias etapas, como a limpeza, que envolve a separação das impurezas; a secagem, que visa a atingir o grau de umidade adequado ao processamento ou armazenamento por tempo mais prolongado; a separação e classificação, que se destinam a obter os grãos com as características desejadas; o tratamento, com o objetivo de proteger os grãos contra o ataque de fungos e de insetos; a padronização, para determinar a qualidade do produto, mediante análises específicas e por comparação entre a amostra analisada e os padrões oficiais; e o armazenamento em local apropriado" (fl. 1.746, e-STJ).**

5. A matéria - inclusão das operações de limpeza, secagem, separação, classificação, tratamento, padronização e armazenamento no conceito de industrialização de cereais - foi amplamente debatida em precedentes que, embora tenham discutido o direito ao crédito presumido de PIS e Cofins, analisaram exatamente esse tema.

6. A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça concluiu - no julgamento do REsp 1.681.189/RS, do REsp 1.667.214/PR e REsp 1.670.777/RS (de relatoria do eminente Ministro Og Fernandes) - que, "para fazer jus ao benefício fiscal, a sociedade interessada deve produzir mercadorias, ou seja, deve realizar processo de industrialização a partir de grãos de soja, milho e trigo adquiridos de pessoa física, cooperado pessoa física ou cerealista, transformando-os em outros (v.g. óleo de soja, farelo de soja, leite de soja, óleo de trigo, farinha de trigo, pães, massas, biscoitos, fubá, polenta etc)." Em igual sentido: AgInt nos EDcl no REsp 1.697.609/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 9.10.2020; AgInt no REsp 1.715.644/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 17.11.2020; e AgInt no REsp 1.779.737/RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 6.4.2021.

7. De notar que a própria agravada sustenta que procede ao beneficiamento dos produtos para atingir o "padrão ideal" para que eles sejam comercializados sem alteração de sua natureza, o que significa dizer que sua atividade é de comercialização, e não de produção.

8. Agravo Interno provido."

(STJ, AgInt nos EDcl no REsp 1.667.099/PR, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, Julgamento 03/08/2021, DJe 16/08/2021)

Portanto, resta claro que as atividades desenvolvidas pela Recorrente, consistentes no beneficiamento de produtos de origem vegetal in natura (limpeza, secagem, classificação e armazenagem), não se enquadra no conceito de produção, desautorizando a tomada de créditos na sistemática da não cumulatividade quando tal condição for imposta como requisito para tanto.

Créditos sobre encargos de depreciação de máquinas e equipamentos

Segundo a fiscalização, assentada a condição de empresa comercial, a interdição à apuração de créditos sobre máquinas e equipamentos em qualquer modalidade, regular ou acelerada, decorre da literalidade do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que só habilitam o crédito quando esses bens são empregados na produção de bens destinados à venda.

A DRJ manteve o despacho decisório por seus próprios fundamentos.

Entendo que a decisão de piso não merece qualquer reparo.

O inciso VI do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, ao autorizar a tomada de créditos sobre máquinas e equipamentos, condiciona o creditamento à utilização desses bens (1) na locação a terceiros; (2) na produção de bens; ou (3) na prestação de serviços:

"Art. 3º: Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a

(...) VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

(...) § 1º - O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...) III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (...)."

Como a atividade desenvolvida pela Recorrente não se enquadra em nenhuma dessas hipóteses, correta a decisão que indeferiu o ressarcimento pleiteado.

Este entendimento encontra respaldo na jurisprudência do CARF:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/04/2013, 01/07/2013 a 31/12/2013

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DEPRECIAÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO.

Na hipótese de máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, o desconto de crédito na apuração de PIS não cumulativo só é permitido quando esses bens sejam destinados à locação a terceiros ou utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, nos termos do art. 3º, VI, da Lei nº 10.637/2002.”

(CARF, Processo nº 15504.726820/2017-88, Recurso De Ofício e Voluntário, Acórdão nº 3301-009.618 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de fevereiro de 2021, Relatora Semíramis de Oliveira Duro)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA PREPARAÇÃO DE VEÍCULOS NOVOS. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.

Não está previsto o desconto de crédito de gastos com bens e serviços utilizados como insumos para pessoas jurídicas que exerçam a atividade comercial, uma vez que a legislação tributária restringe o aproveitamento de créditos com insumos para pessoas jurídicas que exerçam atividade ligada à produção de bens ou prestação de serviços.”

(CARF, Processo nº 16682.720148/2015-67, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402005.553 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de agosto de 2018, Relator Pedro Sousa Bispo)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. DEPRECIAÇÃO. BENS DO ATIVO MOBILIZADO. MÁQUINAS. EQUIPAMENTOS.

A previsão legal para aproveitamento de crédito decorrente de depreciação de bens consistentes de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado refere-se àqueles bens utilizados na produção de bens destinados à venda, o que não contempla bens utilizados para consumo no estabelecimento (mormente se a interessada sequer distingue o consumo em unidades administrativas ou como insumo em unidades de produção).

(CARF, Processo nº 10665.900837/2014-02, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-013.457 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de julho de 2023, Redator e Presidente Flávio José Passos Coelho)

Portanto, voto pelo indeferimento do pedido de ressarcimento dos créditos sobre os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos.

Créditos sobre encargos de depreciação de edificações e benfeitorias

Embora a DRJ tenha reconhecido que a legislação admite a apuração de créditos sobre encargos de depreciação de edificações e benfeitorias, mesmo para

empresas que exercem atividades comerciais, manteve o despacho decisório que indeferiu o pedido de ressarcimento sob o fundamento de que os créditos aproveitados pelo contribuinte foram apurados segundo a proporção de 1/24 ou 1/48 por mês, quando a norma impõe que os créditos sobre esses itens sigam a marcha normal de depreciação.

A Recorrente, por sua vez, alega que apurou créditos de PIS sobre os encargos de depreciação de edificações, benfeitorias e instalações no prazo de 24 meses em razão da autorização contida no artigo 3º, inciso VII e parágrafo 1º, inciso III, da Lei nº 10.637/2002, c/c o artigo 6º da Lei nº 11.488/2007:

“Art. 3º: Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...) VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

(...) § 1º - O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...) III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (...)"

“Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação. (...).”

Como visto acima, o aproveitamento de créditos calculados sobre os encargos de depreciação na modalidade acelerada pressupõe que as edificações depreciadas sejam utilizadas na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

A Recorrente, no entanto, exerce atividade meramente comercial, como exaustivamente tratado no primeiro tópico. Logo, apropriou-se de créditos à margem da legislação de regência.

O acórdão recorrido não merece qualquer reparo, por estar em conformidade com a lei e com a jurisprudência do CARF:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. EDIFICAÇÕES.

A previsão legal para aproveitamento de crédito decorrente de depreciação acelerada de edificações incorporadas ao ativo imobilizado refere-se àquelas adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não contempla a depreciação de edificações utilizadas na produção de bens não vendidos mas consumidos internamente no estabelecimento.”

(CARF, Processo nº 10665.900837/2014-02, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-013.457 – 3^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, Sessão de 25 de julho de 2023, Redator e Presidente Flávio José Passos Coelho)

Portanto, voto pela manutenção da decisão que indeferiu o ressarcimento de créditos de PIS sobre encargos de depreciação acelerada de edificações e respectivas benfeitorias.

Créditos sobre despesas com frete

A autoridade fiscal indeferiu o pedido de ressarcimento dos créditos apurados sobre as despesas com (1) frete na remessa de produtos para fins de formação de lotes de exportação; (2) frete na remessa para depósito fechado ou armazém geral; (3) frete na remessa para industrialização e (4) frete na saída de mercadoria ou serviço não especificado.

Segundo a fiscalização, a glosa se justifica porque tais itens não se amoldam ao disposto no artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, por não se referirem ao transporte de mercadorias diretamente ao cliente/adquirente.

A Recorrente argumenta, tanto em sua Manifestação de Inconformidade como no Recurso Voluntário, que os fretes contratados são destinados a concretizar/viabilizar as operações de venda, sem tecer, contudo, quaisquer considerações acerca das glosas relativas aos “fretes na remessa para industrialização”, focando em demonstrar a ligação dos demais fretes cujos créditos foram glosados com as suas operações de venda.

Veja-se as alegações da Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade, as quais foram ratificadas em seu Recurso Voluntário:

FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA

- a auditoria glosou créditos tomados sobre fretes relativos à remessa de produtos para fins de formação de lotes de exportação (CFOP 5505), remessa para depósito fechado ou armazém geral (CFOP 5905), remessa para industrialização (CFOP 5924) e saída de mercadoria ou serviço não especificado (CFOP 5949); contudo, apesar de não estarem diretamente relacionados a uma nota de venda, os fretes vinculam-se a operação de venda; a operação deve ser vista de forma sistêmica;
- as empresas compradoras adquirem volumes de produtos que em regra a vendedora ou não consegue reunir sozinha no prazo estipulado ou os envia de acordo a uma cadência diferenciada, necessitando que o produto permaneça alguns dias em depósito; a remessa para formação de lote, como o nome diz, é

realizada como esse intuito de reunir um volume necessário para a conclusão do negócio, qual seja, a venda para exportação; a própria Receita Federal tem posicionamento que admite a tomada de créditos sobre fretes incorridos na remessa para armazém ou embarque para exportação;

• logo, **apesar de a nota não ser uma nota de venda, o que ocorre após a formação do lote é de fato uma venda, e assim o frete utilizado para a formação do lote é ao cabo um frete destinado a venda**, o que se demonstra pelos relatórios anexos que elucidam o caminho feito pelo produto;

• assim como na operação de venda destinada à exportação, a remessa para depósito é parte integrante da venda nas atividades das cerealistas; diferente das demais atividades empresariais, a remessa para depósito de cereais, em regra é **vinculada a contratos de venda, sem definição de preço no momento da remessa**; normalmente são fechados contratos que embora não possibilitem a determinação precisa do valor de venda, garantem uma margem de contribuição mínima, por exemplo, na remessa de milho o destinatário se compromete a pagar o valor da cotação do dia (preço pago ao produtor rural-fornecedor da manifestante) da fixação do preço com adicional de R\$ 3,00;

• veja-se o exemplo:

A cerealista recebe determinada quantidade de milho na data x1 (época de safra), oriundas do produtor rural mediante a operação de compra a fixar (CFOP 1.102 - Compra de Mercadoria). Na sequência providencia a venda do referido produto, muito embora sem definir o preço a ser recebido, encaminhando ao comprador a quantidade física ajustada, momento em que ocorre a concretização do frete, sendo tal operação acobertada por nota fiscal (CFOP 5905 - Remessa para depósito e em alguns casos utilizou-se o CFOP 5949 - Outras Saídas), o valor destacado no referido documento fiscal é simbólico, pois não está vinculado à efetivação financeira (pagamento).

Passado algum tempo, na data (x2), em virtude de opções comerciais das partes, decide-se fixar o valor da venda, o preço será formatado conforme a cotação da commodity na data de x2, nesse momento o cliente (destinatário) devolve simbolicamente a mercadoria, mediante a emissão de documento fiscal (com CFOPs 5906/5907 - Retorno de Mercadoria Remetida Para Depósito ou 5949 - Outras Saídas), ocorrendo a formalização da venda pela cerealista mediante a emissão de nota fiscal (CFOP 5102 ou 6102 - Venda de Mercadorias) de acordo com o preço fixado na data X2, cujo montante corresponde ao valor financeiro da operação.

Por fim, enfatiza-se que a quantidade física encaminhada pela cerealista ao cliente normalmente não corresponde à quantidade contida na nota fiscal de venda, visto que, da remessa para depósito são abatidas as impurezas, umidade e avarias dos cereais, prática corriqueira e usual do seguimento.

• tal operação, a critério das partes, poderia ser operada na modalidade de venda a fixar, com o CFOP específico de venda (5.102/6.102); no entanto uma parcela dos destinatários exige a remessa como "remessa para depósito"; desta forma, é evidente que a operação de remessa para depósito é parte integrante da operação de venda, visto que não se trata de mera armazenagem para posterior retirada, mas sim, de uma etapa da venda; isso fica evidente nos relatórios

juntados, de onde é possível apurar que o volume destinado a armazéns, que posteriormente "retorna" com uma nota de valor simbólico, e ato contínuo é vendido ao comprador, dono do armazém e aí sim, por meio de nota de venda;

- ao fim, nos casos de saída de mercadoria ou serviço não especificado, a venda também foi feita a fixar; entretanto em alguns deles, após a fixação de preço, houve novo frete para um comprador mais a frente no caminho; explicando: a contribuinte enviou o produto até certa altura do caminho, onde manteve este produto até a formação de seu preço, na sequência, após a formação do preço e encontro com o comprador, o produto é ou vendido diretamente ao dono do armazém ou novamente despachado, para os compradores da região, mantendo-se o mesmo sistema de nota de retorno simbólico, em vistas da impossibilidade momentânea da vendedora formar o preço do produto vendido; desta forma o produto foi enviado em parte a futura compradora, que já o detém e o consome, e em outros casos enviado a compradores próximos, ficando tão somente a fixar o valor devido pela compra;

- sendo assim, a venda já aconteceu, só não está completa em virtude da inexistência de valor do produto; desta forma o frete é de produto destinado a venda, o que também se apura das planilhas anexas;

- concluindo com relação aos fretes, as saídas glosadas, em virtude do retorno simbólico, estão demonstradas nas planilhas anexas à manifestação, onde se vê que o comprador era o depositário dos grãos, ilidindo a impressão que se tem a partir das notas de que a mercadoria foi para o comprador ficando com este em depósito, e depois retornando para a interessada para, aí sim, sair com preço real de venda; o que de fato ocorreu, foi que o produto foi para o comprador como venda a fixar, se manteve lá, e num segundo momento, quando a requerente conseguiu formar o preço da mercadoria, esta foi efetivamente vendida; nas saídas para formação de lote, o argumento é autoexplicativo, como se vê a formação ocorre em etapas e necessita de um tempo de armazenagem até que se angarie o volume necessário;

- e por último a saída de mercadoria ou serviço não especificado, como dito acima, este caso engloba duas formas de frete, ambas terminando efetivamente em uma venda, como se vê das planilhas anexas; contudo aqui, existem dois casos, um em que o produto é comprado pelo próprio detentor do armazém, e outro que o produto é comprado por compradores, próximos ao detentor do armazém;

- como se vê do acima exposto, os produtos transportados por todas as modalidades de frete acima, estão ou serão efetivamente vendidos, ficando desde o momento da entrega até a finalização nos depósitos do comprador ou seus vizinhos, não voltando em hipótese alguma a manifestante.

Entendo que assiste razão em parte à Recorrente.

Em relação ao frete na remessa de produtos para formação de lotes de exportação, entendo que a Recorrente logrou demonstrar que este está inserido no contexto de "frete na operação de venda", razão pela qual deve ser admitido o desconto de crédito da contribuição sobre o frete pago no transporte para formação de lotes destinados à exportação.

Da mesma forma, no caso concreto, entendo que devem ser admitidos os créditos relativos ao transporte de mercadorias para depósitos fechados ou armazéns gerais de terceiros, por se relacionarem às operações de venda.

Já em relação à glosa dos créditos de frete na remessa de mercadorias para industrialização, é de se observar que a Recorrente não impugnou diretamente a referida glosa, quedando-se silente.

Como é cediço, em se tratando de pedido de ressarcimento, o ônus de comprovar a existência e a qualidade do direito creditório recai sobre o contribuinte, conforme remansosa jurisprudência deste Egrégio Conselho:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO. AUSÊNCIA DE PROVA. RESTITUIÇÃO.

O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. Na ausência da prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser negado.”

(CARF, Processo nº 10880.662371/2012-17, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-008.671 – 3^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária, Sessão de 22 de junho de 2021)

No tocante aos fretes na saída de mercadoria ou serviço não especificado, entendo que os conhecimentos de transporte escriturados de forma genérica impedem a identificação do tipo de frete contratado e do destino das mercadorias. Por conseguinte, fica impossibilitado o aproveitamento de créditos sobre as respectivas despesas.

Também sob este prisma o posicionamento adotado encontra guarida na jurisprudência deste Egrégio Conselho:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

FRETES. OUTRAS IMPOSSIBILIDADE. SAÍDAS. CRÉDITOS. DESCONTO.

As despesas incorridas com fretes para o transporte de mercadorias não identificadas, denominadas “outras saídas” não dão direito ao desconto de créditos da contribuição.”

(CARF, Processo nº 10935.902443/2014-53, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3301-012.746 – 3^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária, Sessão de 28 de junho de 2023)

Sendo assim, voto pela reversão das seguintes glosas: 1) frete na remessa de produtos para formação de lotes de exportação; (2) frete na remessa para depósito fechado ou armazém geral de terceiros, em operações de venda.

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as seguintes glosas: 1) frete na remessa de produtos para formação de lotes de exportação; e (2) frete na remessa para depósito fechado ou armazém geral de terceiros, em operações de venda.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as seguintes glosas: 1) frete na remessa de produtos para formação de lotes de exportação; e 2) frete na remessa para depósito fechado ou armazém geral de terceiros, em operações de venda.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator