



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



**Processo nº** 11070.721113/2018-72  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-008.576 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de maio de 2021  
**Recorrente** MARASCA COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE DECISÃO DEFINITIVA SOBRE OS RESSARCIMENTOS PLEITEADOS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido os autos de infração lavrados em conformidade com a legislação tributária e encontrando-se os processos relativos aos pedidos de ressarcimento, dos quais decorrerá o presente, sendo julgados neste colegiado nesta mesma data, afasta-se o argumento de falta de motivação do lançamento de ofício em razão da inexistência de decisão administrativa definitiva relativa ao direito creditório.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO OBRIGATÓRIO.

Encontrando-se prevista em lei válida e vigente, a multa de ofício, em face do princípio da legalidade, deve ser exigida pela Administração tributária nos termos normatizados.

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

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

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

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

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. AUSÊNCIA DE PRODUÇÃO. 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.

**BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. BENS ALIENADOS EM PERÍODO ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.**

Os bens do Ativo Imobilizado alienados em período anterior não ensejam o desconto de créditos apurados com base nos encargos de depreciação.

**DISPÊNDIOS COM FRETES NA VENDA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. POSSIBILIDADE.**

Os créditos relativos a fretes em operações de venda, devidamente comprovados, podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores, observados os demais requisitos da lei.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

**EMENTA. DESNECESSIDADE DE REPRODUÇÃO.**

Por se referir aos mesmos fatos e à mesma fundamentação legal que ensejaram o lançamento de ofício da Cofins, dispensa-se aqui a reprodução da ementa de mesmo teor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas aos dispêndios com fretes referentes às notas fiscais presentes às fls. 260 a 261 e 293 a 294, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores, observados os demais requisitos da lei. Vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes que negava provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Relator), Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição ao acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte acima identificado em decorrência da lavratura de autos de infração relativos à Cofins e à Contribuição para o PIS, período de apuração 1º trimestre de 2016, em razão da constatação de que créditos das contribuições não cumulativas haviam sido descontados indevidamente.

De acordo com o Relatório Fiscal, a partir da análise dos Pedidos de Ressarcimento das contribuições formulados pelo contribuinte, realizaram-se os seguintes procedimentos:

a) glosa de créditos indevidos sobre serviços utilizados como insumos (reforma de balanças, carregamento de navio, manutenção elétrica, manutenção de empilhadeiras etc.), por se tratar de empresa comercial que atua na compra e venda de grãos e produtos agropecuários, não efetuando, por conseguinte, a produção ou fabricação de produtos destinados à venda;

b) glosa de créditos sobre bens do ativo imobilizado (equipamentos elétricos, caminhão trator, transformador, semirreboque, balança eletrônica etc.), por se tratar de empresa cerealista e não de uma agroindústria, tendo havido, ainda, transferência dos bens do ativo imobilizado para a cooperativa C-Vale em 2015, conforme podiam comprovar os contratos anexados pelo contribuinte;

c) glosa de créditos calculados sobre despesas de fretes em vendas, inclusive relativos a período de apuração posterior ao dos presentes autos;

d) na verificação dos pedidos de ressarcimento relativos a períodos anteriores, concluiu-se pela inexistência de sobras de créditos que pudessem ser transportados aos períodos posteriores, razão pela qual o saldo inicial do período em análise era igual a zero;

e) os débitos excedentes aos créditos apurados foram objeto do lançamento de ofício formalizado neste processo.

Na Impugnação, o contribuinte requereu o reconhecimento da nulidade dos autos de infração, por ausência de motivo, ou o reconhecimento da improcedência dos lançamentos em razão da absoluta inexigibilidade dos valores ou, alternativamente, a redução da multa para 25%, bem como a produção de todas as provas em direito admitidas, em especial a juntada de novos documentos e pericial, sendo aduzido ainda o seguinte:

1) “enquanto existir a discussão administrativa quanto às compensações, o crédito tributário permanecerá suspenso, não podendo a fiscalização tributária realizar atos tendentes a cobrar qualquer valor relativo aos créditos, como é o caso do Auto de Infração ora impugnado” (fl. 264);

2) “a impugnante recebe soja, milho e trigo diretamente de produtores rurais pessoas físicas, nas condições diretamente colhidas na lavoura, **realizando a limpeza, secagem e armazenamento, exercendo, assim, sobre o produto, um processo de melhoramento de qualidade**, aperfeiçoando sua apresentação e condição para o consumo final, através de **beneficiamento**” (fl. 270);

3) “a impugnante efetua **industrialização por beneficiamento**, até mesmo porque os produtos que comercializa estão sujeitos ao IPI. Assim, as atividades desempenhadas pela impugnante se amoldam perfeitamente ao conceito de “produção” ou “industrialização”, **considerando que os produtos adquiridos são submetidos ao processo de beneficiamento**” (fl. 270), conforme jurisprudência administrativa e judicial, devendo ser reconhecido o direito a crédito em relação aos serviços utilizados como insumos;

4) “em relação à glosa **sobre os bens do ativo imobilizado**, o item 5 do Relatório Fiscal [em] que [se] baseia o auto de infração, considerou [que], ainda que a impugnante [exercesse] atividade industrial, os ativos [havia] sido transferidos em 2015, conforme contratos apresentados. Contudo, importante destacar que os créditos pretendidos **são do 1º trimestre de 2016 (janeiro, fevereiro e março) e as notas de transferência do ativo foram emitidas em abril de 2016**. Isto porque a operação realizada em 2015 foi a locação com **opção de compra**, com a efetiva transferência dos ativos **somente com a emissão das notas fiscais em abril de 2016**.” (fls. 276 a 277);

5) “por mero equívoco, foi informado incorretamente o ano de emissão das notas fiscais de frete como sendo **2016**, quando, na verdade, foram emitidas em **2015**, conforme demonstrativo **anexo**” (fl. 277).

Junto à Impugnação, o contribuinte carrou aos autos (i) laudo técnico agrônomico, (ii) notas fiscais de frete e (iii) planilha relativa aos fretes despendidos.

O acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ), em que se julgou improcedente a Impugnação, restou ementado nos seguintes termos:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

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

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PERMISSÃO, QUANTIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO.**

O aproveitamento de bases de cálculo extemporâneas não se admite fora do período originário. Somente se admite a utilização de saldo de créditos extemporâneos se ainda não decaído / prescrito o direito a sua utilização, após a apresentação do Dacon retificador (ou EFD-Contribuições) do período de origem do crédito retificado (adicionado das novas bases de cálculo) e demonstrando o *quantum* o saldo de crédito foi alterado. Se ao final ainda restar saldo de créditos não aproveitados do respectivo período, aí sim estes saldos poderão ser aproveitados em meses subsequentes.

**COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.**

Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial (revenda) não podem tomar créditos do regime não cumulativo, excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PERMISSÃO, QUANTIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO.**

O aproveitamento de bases de cálculo extemporâneas não se admite fora do período originário. Somente se admite a utilização de saldo de créditos extemporâneos se ainda não decaído / prescrito o direito a sua utilização, após a apresentação do Dacon retificador (ou EFD-Contribuições) do período de origem do crédito retificado (adicionado das novas bases de cálculo) e demonstrando o *quantum* o saldo de crédito foi alterado. Se ao final ainda restar saldo de créditos não aproveitados do respectivo período, aí sim estes saldos poderão ser aproveitados em meses subsequentes.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.**

Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial (revenda) não podem tomar créditos do regime não cumulativo, excetuados os gastos com disposição legal específica.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

**DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.**

Os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina somente vinculam os julgadores administrativos de Primeira Instância nas situações expressamente previstas nas normas legais.

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

Constatada em procedimento fiscal a falta de declaração e/ou recolhimento ou a declaração inexata de tributo é cabível a aplicação de multa no percentual de 75%.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Merecem registro as seguintes conclusões contidas no voto condutor do acórdão de primeira instância:

(i) as compensações a que se refere o Impugnante foram analisadas nos processos nº 11070.900411/2018-27 e 11070.900412/2018-71, tratando-se, em verdade, de pedidos de ressarcimento e não de pedidos ou declarações de compensação;

(ii) “as despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/COFINS, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo. Deve prevalecer o disposto na própria legislação, que impõe vedação e limite ao creditamento.” (fl. 326);

(iii) a atividade da empresa é de natureza comercial (compra e revenda de grãos e produtos agropecuários), não admitindo, portanto, a apuração de créditos calculados sobre insumos (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), pois tal hipótese se dirige especificamente às atividades de prestação de serviços e de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (indústria), não abarcando a atividade de revenda dos bens adquiridos;

(iv) “todos os gastos que o contribuinte pretendia apropriar como créditos e que foram glosados pela fiscalização não são passíveis desta apropriação, pois nenhum deles são referentes à aquisição de bens para revenda. Na verdade a discussão trazida a respeito do conceito de insumos é inoportuna no presente processo. Creio que se insiste nela com o fim de gerar controvérsias e confundir os julgadores quanto ao objeto do litígio.” (fl. 335)

Cientificado da decisão de primeira instância em 11/05/2020 (fl. 351), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 03/06/2020 (fl. 352) e reiterou seus pedidos, repisando os mesmos argumentos de defesa.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de autos de infração relativos à Cofins e à Contribuição para o PIS, período de apuração 1º trimestre de 2016, decorrentes da constatação de que créditos das contribuições não cumulativas haviam sido descontados indevidamente.

A defesa do Recorrente se centra nos seguintes argumentos:

a) nulidade dos autos de infração por ausência de motivo, pois os pedidos de ressarcimento de que decorreram ainda se encontravam pendentes de decisão administrativa definitiva;

b) o objeto social da empresa abrange serviços de produção ou industrialização (beneficiamento, consistente na limpeza, secagem, armazenamento, melhoramento de qualidade e aperfeiçoamento da apresentação e da condição para o consumo final de milho e trigo), razão pela qual encontra-se assegurado o direito à apuração de créditos nas aquisições de insumos (bens e serviços, incluindo fretes);

c) direito ao desconto de crédito nas aquisições de bens do ativo imobilizado;

d) redução da multa de ofício para 25%.

Para a presente análise, mister identificar desde logo o objeto social do Recorrente, a saber: “comércio, importação e exportação de cereais, fertilizantes, defensivos,

insumos agrícolas em geral, óleo vegetal, beneficiamento de cereais, produção de sementes, fabricação e comércio de rações balanceadas para animais, exploração de atividade agrícola e de mercados futuros ou bolsa de mercadorias, transporte de carga” etc.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do recurso.

### **I. Preliminar de nulidade. Auto de infração.**

O Recorrente pleiteia o reconhecimento da nulidade dos autos de infração em razão do fato de que os pedidos de ressarcimento de créditos das contribuições ainda não haviam sido analisados definitivamente na esfera administrativa, encontrando-se com a exigibilidade suspensa, razão pela qual os lançamentos sob comento, decorrentes das glosas de créditos das contribuições não cumulativas, encontravam-se destituídos de motivo.

Contudo, os recursos voluntários interpostos no bojo dos processos administrativos nº 11070.900411/2018-27 e 11070.900412/2018-71, em que se analisaram os referidos pedidos de ressarcimento, serão julgados na mesma data do presente, não se vislumbrando, por conseguinte, a ocorrência da alegada ausência de motivo.

Por se referirem aos mesmos tributos (PIS/Cofins) e período de apuração (1º trimestre de 2016) e fundados nos mesmos fatos apurados pela Fiscalização, as decisões a serem proferidas nos três processos caminharão na mesma direção, observando-se o direito à ampla defesa do interessado.

Afasta-se, portanto, a referida nulidade.

### **II. Mérito. Cerealista. Crédito. Insumos.**

A Fiscalização procedeu à glosa de créditos considerados indevidos sobre serviços utilizados como insumos (reforma de balanças, carregamento de navio, manutenção elétrica, manutenção de empilhadeiras etc.), fundamentando sua decisão no fato de se tratar de empresa comercial que atua na compra e revenda de grãos e produtos agropecuários, não efetuando, por conseguinte, a produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

Antes de se adentrar na análise individualizada dos argumentos de defesa do Recorrente, reproduzem-se, a seguir, os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que cuidam do direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas:

#### **Lei nº 10.637/2002**

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de

3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

### III - VETADO

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

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.

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

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a 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:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II-dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

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

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...)

#### **Lei nº 10.833/2003**

(...)

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

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;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 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;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

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

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Tendo-se em conta os dispositivos legais supra, registre-se, como o fizeram a Fiscalização e a Delegacia de Julgamento (DRJ), que os descontos de créditos das contribuições podem ser agrupados em três núcleos, a saber: (i) créditos calculados sobre bens adquiridos para revenda (inciso I do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), (ii) créditos decorrentes de aquisições de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (inciso II do mesmo artigo) e (iii) créditos específicos definidos pelas leis (demais incisos do referido art. 3º).

A presente controvérsia se acentua em relação aos créditos decorrentes de aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (inciso II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), arguindo o Recorrente que, por atuar no beneficiamento de grãos, a ele se encontrava assegurado o direito ao desconto dos referidos créditos, pois o beneficiamento é uma das atividades que se enquadram como industrialização ou produção.

De pronto, deve-se destacar que dúvidas não há quanto à classificação, na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da atividade de beneficiamento como atividade de industrialização, restando verificar se, na normatização das contribuições não cumulativas, tal situação se perfaz.

O Recorrente se vale de algumas decisões do CARF e do Poder Judiciário para fundamentar o referido argumento de que o objeto social da empresa abrange serviços de produção ou industrialização (limpeza, secagem, armazenamento, melhoramento de qualidade e aperfeiçoamento da apresentação e da condição para o consumo final de milho e trigo - beneficiamento), razão pela qual encontra-se assegurado o direito à apuração de créditos nas aquisições de insumos (bens e serviços, incluindo fretes).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento mais recente que aquele referenciado pelo Recorrente, assim decidiu acerca do conceito de “produção” no contexto das contribuições não cumulativas, *verbis*:

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.

6. Inaplicabilidade do óbice da Súmula 7/STJ, pois a solução da controvérsia requer simples reavaliação jurídica dos fatos já delineados pela Corte de origem, que foi categórica ao afirmar que as atividades objeto de análise para fins de creditamento em questão consistem apenas em cadastro, pesagem, coleta de amostra, classificação, descarga na filial, pré-limpeza, secagem, limpeza, armazenagem, controle de qualidade, aeração e controle de pragas, segundo demonstrado. (REsp 1.681.189, j. 15/10/2019, rel. Min. Og Fernandes – g.n.)

Inobstante o fato de a decisão supra se referir, especificamente, ao crédito presumido da agroindústria (inciso I do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004<sup>1</sup>), crédito esse instituído no contexto da não cumulatividade das contribuições PIS/Cofins, o conceito de "produção" aí adotado deve ser o mesmo a se observar na aplicação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, acima reproduzido, razão pela qual o ora Recorrente deve ser identificado como cerealista e não como agroindústria.

---

<sup>1</sup> I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

O STJ decidiu que, para se enquadrar como empresa produtora, a sociedade deve produzir mercadorias, ou seja, deve realizar processo de industrialização a partir de grãos de soja, milho e trigo, transformando-os em outros (por exemplo: óleo de soja, farelo de soja, leite de soja, óleo de trigo, farinha de trigo, pães, massas, biscoitos, fubá, polenta etc.).

Note-se que o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 inclui as pessoas jurídicas cerealistas dentre os fornecedores de determinados grãos não tributados pelas contribuições PIS/Cofins, cujas vendas de mercadorias ensejam o direito ao crédito presumido para a agroindústria que as adquire, justamente por se encontrar inviabilizado o desconto de crédito de básico.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) decidiu na mesma linha sobre o conceito de “produção” para fins da apropriação de crédito presumido da agroindústria:

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

(...)

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. CEREALISTA.  
APROVEITAMENTO. VEDAÇÃO.

**A pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de limpeza, padronização, armazenagem e comercialização de produtos agrícolas, soja, milho e outros, não faz jus ao crédito presumido da agroindústria a título de PIS. (Acórdão nº 9303-007.620, de 20/11/2018 – g.n.)**

No acórdão nº 3302-003.268, de 23/08/2016, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF assim decidiu:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL- COFINS

Ano-calendário: 2004,2005,2006,2007

(...)

ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. BENEFICIAMENTO DE GRÃOS.  
INOCORRÊNCIA.

**A atividade de beneficiamento de grãos, consistente na sua classificação, limpeza, secagem e armazenagem, não se enquadra na definição de atividade de produção agroindustrial, mas de produção agropecuária. (g.n.)**

Merece registro o seguinte excerto do voto condutor do acórdão supra:

Do cotejo entre o entendimento da fiscalização e o da recorrente, fica evidenciado que **o cerne da controvérsia reside no tipo da atividade exercida pela recorrente, ou seja, se a atividade por ela exercida era de produção agroindustrial ou, simplesmente, de produção agropecuária.** A Lei 10.925/2004 não contém a definição da atividade de produção agroindustrial nem da atividade de cooperativa de produção agropecuária, no entanto, nos termos do art.9º, §2º, atribuiu à RFB a competência para regulamentar a matéria. E com base nessa competência, por meio da Instrução Normativa SRF 660/2006, o Secretário da RFB definiu a atividade de produção agroindustrial no art. 6º, I, da referida Instrução Normativa, a seguir transcrito:

(...)

Além disso, **inexiste controvérsia quanto ao fato de que tais produtos foram submetidos a processo de classificação, limpeza, secagem e armazenagem, conforme se extrai da descrição do processo produtivo apresentada pela própria recorrente. Porém, embora esse processo seja denominado de beneficiamento de grãos, ele não se enquadra na modalidade de industrialização, denominada de beneficiamento, que se encontra definida no art. 4º, II, do Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010), porque, apesar de serem submetidos ao citado processo de “beneficiamento”, os grãos de milho e soja exportados pela recorrente permanecerem na condição de produtos in natura e, portanto, com a anotação NT (NãoTributado) na Tabela de Incidenciado IPI (TIPI), o que os exclui da condição de produtos industrializados e, portanto, fora do campo de incidência do imposto, nos termos do parágrafo único do art. 2º do RIPI/2010.**

Diante do acima exposto, constata-se que a atividade de beneficiamento de grãos exercida pelo Recorrente, consistente em limpeza, secagem e armazenamento de milho e soja, não se enquadra no conceito de “produção” para fins de desconto de crédito das contribuições não cumulativas relativamente aos insumos adquiridos (bens ou serviços).

Dessa forma, afastada a possibilidade de o Recorrente descontar créditos com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, resta perquirir acerca do direito em relação aos demais incisos do dispositivo legal, ressaltando-se, desde logo, que, em relação ao inciso I, controvérsia não existe nos autos, pois a atividade principal do ora Recorrente é justamente a revenda de produtos *in natura*.

### **III. Mérito. Crédito. Bens do Ativo Imobilizado.**

A Fiscalização glosou créditos apurados sobre bens do ativo imobilizado com fundamento na constatação de que a empresa cerealista não se revestia da condição de uma agroindústria e no fato de ter havido a transferência, em 2015, dos bens do ativo imobilizado para a cooperativa C-Vale, nos termos dos contratos então apresentados.

Sobre essas glosas, a Fiscalização assim se pronunciou:

#### **4.2 – CRÉDITOS INDEVIDOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

Após intimada, a contribuinte apresentou planilha com a relação dos bens que compuseram a base de cálculo dos créditos do Pis e da Confins sobre o imobilizado. O Art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.627, de 2002 e nº 10.833, de 2003, permite apuração de créditos sobre bens do imobilizado para as seguintes finalidades: locação a terceiros, utilizados na produção de bens destinados à venda e para utilização na prestação de serviços. Já o inciso VII, permite a apuração de créditos sobre edificações e benfeitorias, sem as restrições do inciso anterior.

A contribuinte é uma empresa comercial, que atua na compra e revenda de grãos *in natura* (cerealista) e na revenda de produtos agropecuários, ou seja, não produz tais produtos, não podendo, portanto, descontar créditos na forma da mencionada legislação.

Destaca-se que grande parte dos produtos revendidos, como por exemplo, as exportações para a empresa Amaggi Internacional neste período, sequer passaram pelas instalações da empresa. Ou seja, não se pode confundir uma cerealista, que é mera intermediadora da produção, com uma agroindústria. Importa mencionar ainda que a empresa não presta serviço de frete a terceiros.

**Ainda que exercesse atividade industrial, a contribuinte informa nas fls. 131/133 que transferiu seu imobilizado para cooperativa C-Vale ainda no ano de 2015. Tal operação pode ser comprovada pelos contratos anexados pela contribuinte (fls. 179/191).**

Assim, foram glosados os créditos sobre imobilizados calculados pela contribuinte. (fls. 198 a 199)

O Recorrente contesta referidas glosas aduzindo que, dentre as atividades que compõem o objeto social da pessoa jurídica, consta o beneficiamento por meio de larga utilização de maquinário, configurando-se inequívoco processo produtivo ou industrial, conforme apontado no laudo técnico apresentado junto à Impugnação.

Merece registro o seguinte trecho do Recurso Voluntário:

Ademais, especificamente em relação à glosa **sobre os bens do ativo imobilizado**, ainda que a recorrente exerça atividade industrial, os itens foram transferidos em 2015, conforme contratos apresentados. Contudo, importante destacar que os créditos pretendidos **são do 1º trimestre de 2016 (janeiro, fevereiro e março) e as notas de transferência do ativo foram emitidas em abril de 2016.**

Isto porque a operação realizada em 2015 foi a locação com **opção de compra**, com a efetiva transferência dos ativos **somente com a emissão das notas fiscais em abril de 2016.**

Portanto, os créditos do **1º trimestre de 2016 são legítimos.** (fl. 372)

Considerando o excerto supra, constata-se que, segundo o Recorrente, no período de apuração destes autos (1º trimestre de 2016), os bens do Ativo Imobilizado encontravam-se locados a terceiros.

Consultando-se os contratos apresentados pelo Recorrente à Fiscalização (fls. 179 a 191), constata-se que, diferentemente de suas alegações, trata-se de contratos de compra e venda de veículos e de imóveis e benfeitorias celebrados em 2015; logo, no 1º trimestre de 2016, referidos bens não eram mais da propriedade do Recorrente, não podendo, por conseguinte, gerar créditos das contribuições calculados com base nos encargos de depreciação (inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

De acordo com as planilhas apresentadas à Fiscalização (fl. 195), além dos veículos e dos imóveis, o Recorrente pretendia também descontar créditos relativos a bens do Ativo Imobilizado consistentes em máquinas e equipamentos (balanças, elevador metálico, transformador, máquina de limpeza de cereais, empilhadeira etc.).

No entanto, nos termos do inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, reproduzido anteriormente, a possibilidade de crédito em relação aos encargos de depreciação de 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, conforme demonstrado no item anterior deste voto.

#### **IV. Mérito. Crédito. Fretes nas vendas.**

A Fiscalização glosou, ainda, parte dos créditos calculados sobre despesas de fretes em vendas por se referir a dispêndios relativos a período de apuração posterior ao dos presentes autos. Eis o trecho do relatório fiscal correspondente:

#### 4.3 – CRÉDITOS INDEVIDOS SOBRE DESPESAS DE FRETE

A contribuinte apurou créditos sobre os custos com fretes de venda na forma do Art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.833, de 2003 e nº 10.627, de 2002. Na análise dos dados apresentados, verificou-se que a contribuinte incluiu na base de cálculo fretes vendas de mercadorias de períodos posteriores ao 1º trimestre de 2016, sendo estes excluídos da base de cálculo. A planilha com a lista dos fretes glosados neste item encontram-se na folha 196.

O Recorrente argumenta que houve um mero equívoco na informação prestada à Fiscalização, pois o ano de emissão das notas fiscais de frete era, na verdade, 2015, informação essa confirmada pelas notas fiscais presentes às fls. 260 a 261 e 293 a 294.

O desconto de crédito dessa natureza encontra-se autorizado pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, tanto na hipótese de revenda quanto na de produção, *verbis*:

Art. 3º (...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Nesse sentido, verifica-se que o Recorrente pretende descontar créditos relativos a dispêndios incorridos em período anterior, direito esse já reconhecido por esta turma julgadora, conforme se depreende das ementas a seguir transcritas:

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

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

(...)

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.

Os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores. (Acórdão nº 3201-007.897, de 24/02/2021)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2012 a 30/11/2012

(...)

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do

Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.  
(Acórdão n.º 3201-006.671, de 17/03/2020)

Nesse sentido, uma vez observados os demais requisitos da lei, dentre os quais terem sido as aquisições sido tributadas pelas contribuições, devem-se reverter as glosas relativas aos dispêndios com fretes comprovados por meio das notas fiscais presentes às fls. 260 a 261 e 293 a 294, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

#### **V. Mérito. Multa de ofício. Redução a 25%.**

Por fim, o Recorrente pleiteia a redução da multa de ofício a 25%, aduzindo que, em conformidade com o inciso IV do art. 195 da Constituição Federal, são confiscatórias as multas tributárias que superem 20% do tributo devido, nos casos de não recolhimento (RE 727.872)<sup>2</sup>.

Contudo, a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) invocada se refere à multa de mora e não à multa de ofício, que vem a ser a penalidade objeto destes autos.

A multa de ofício sob comento encontra-se prevista em lei válida e vigente (art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/1996)<sup>3</sup>, cuja observância é obrigatória por parte da Administração tributária, bem como pelos julgadores administrativos, em conformidade com a súmula CARF n.º 2.<sup>4</sup>

#### **VI. Conclusão.**

Diante do exposto, vota-se por rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas aos dispêndios com fretes referentes às notas fiscais presentes às fls. 260 a 261 e 293 a 294, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores, observados os demais requisitos da lei.

Destaque-se que, por se tratar de processos vinculados por decorrência, nos termos do inciso II do § 1º do art. 6º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, o presente processo deverá tramitar na esfera administrativa juntamente com os processos n.º 11070.900411/2018-27 e 11070.900412/2018-71.

É o voto.

---

<sup>2</sup> EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA DE 30%. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE. 1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto. 2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal. 3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%.

<sup>3</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

<sup>4</sup> Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis