



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



**Processo nº** 11070.900285/2014-87  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-008.527 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de maio de 2021  
**Recorrente** MARASCA COMERCIO DE CEREAIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

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 armazenagem, não exerce atividade produtiva que autorize o desconto de créditos em relação a bens ou serviços adquiridos como insumos.

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO, SUSPENSÃO E NÃO INCIDÊNCIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Uma vez comprovado, com base em notas fiscais eletrônicas, que os produtos adquiridos para revenda não se submeteram à tributação das contribuições não cumulativas, em razão de isenção, alíquota zero, suspensão ou não incidência, afasta-se o direito ao desconto de crédito correspondente a tais operações.

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA. SERVIÇOS DE FRETES EM COMPRAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Na aquisição de produtos destinados à revenda, o desconto de crédito se restringe ao valor dos bens, não alcançando os serviços de frete prestados por terceiros ou pelo próprio revendedor.

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA. EXPORTAÇÃO. SERVIÇOS DE CARGA, DESCARGA E ARMAZENAGEM DE GRÃOS EM ARMAZÉM. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Geram desconto de crédito das contribuições não cumulativas os dispêndios com serviços de carga, descarga e armazenagem de grãos em armazéns situados no porto de embarque dos produtos destinados à exportação.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer o

despacho decisório e a decisão recorrida em razão da falta da efetiva comprovação dos argumentos de defesa.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de créditos relativos aos serviços de carga, descarga e armazenagem de grãos nos armazéns da empresa Bianchini. Vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Arnaldo Diefenthaler Dornelles e Márcio Robson Costa que negavam provimento às despesas com serviços de carga e descarga. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-008.508, de 27 de maio de 2021, prolatado no julgamento do processo 11070.900252/2014-37, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Hécio 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**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição ao acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte acima identificado em decorrência do deferimento apenas parcial do ressarcimento de saldo credor da Contribuição para o PIS e homologação da compensação no limite do crédito reconhecido, em razão da constatação de que créditos da contribuição não cumulativa haviam sido descontados indevidamente e que débitos não haviam sido registrados.

De acordo com o Relatório Fiscal, realizaram-se os seguintes procedimentos:

a) glosa de crédito apurado com base em aquisições de cereais para revenda não submetidas à tributação (alíquota zero, isenção, não tributação, suspensão e aquisição junto a produtor rural);

b) reapuração de débitos em decorrência da constatação de que parte das aquisições de cereais havia sido tributada pelas contribuições não cumulativas e vendida com suspensão no mercado interno;

c) glosa de créditos apurados sobre serviços prestados pela empresa Bianchini S/A no Porto de Rio Grande/RS, relativos a carga e descarga de grãos em armazéns e navios, por não se referirem a despesas de frete ou de armazenagem;

d) glosa de créditos indevidos sobre despesas de frete e carretos em compras de grãos e produtos agropecuários não tributados, contabilizados indevidamente como despesas de frete na venda.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento da legitimidade dos créditos glosados, sendo aduzido o seguinte:

1) todas as aquisições junto a pessoas jurídicas que a Fiscalização considerara não submetidas à tributação foram devidamente tributadas, em conformidade com o art. 9º da Lei nº 10.925/2004 que estabeleceu o regime de suspensão condicional nas aquisições de cereais mas apenas quando utilizados como matéria prima no processo industrial, hipótese essa não aplicável às revendas por ele realizadas, mantendo-se, nessa situação, o direito ao crédito ainda que as contribuições não tenham sido destacadas nas notas fiscais, dada a inexistência de exigência legal do referido destaque;

2) na redação original das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os créditos dedutíveis não estavam atrelados à incidência, cobrança ou pagamento das contribuições PIS/Cofins nas aquisições anteriores, exigência essa que veio a ser introduzida somente pela Lei nº 10.865/2004, mas independentemente do valor das contribuições efetivamente incidentes nas fases precedentes, dado tratar-se do critério “base sobre base” (método indireto subtrativo) e não “tributo sobre tributo”, conforme constou expressamente da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003;

3) os custos com serviços de carga e descarga no porto para formação de lotes de produtos destinados à exportação geram direito a crédito da contribuição por se tratar de insumos necessários e essenciais às atividades da pessoa jurídica, tendo a Fiscalização registrado no Relatório Fiscal que, ainda que por pouco tempo, ocorrera a efetiva armazenagem dos grãos, representando os custos com carga e descarga uma etapa do processo de armazenagem;

4) todos os custos relacionados a fretes nas aquisições de produtos foram necessários à atividade de revenda, encontrando-se inclusive no preço final, gerando, portanto, direito a crédito das contribuições não cumulativas, tendo-se em conta o conceito mais alargado de insumo firmado com base na essencialidade do bem ou serviço adquirido, nos termos da jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário, bem como no entendimento da Receita Federal expresso em soluções de consulta.

Junto à Manifestação de Inconformidade, o contribuinte carrou aos autos um demonstrativo por ele elaborado.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo todos os procedimentos adotados pela Fiscalização.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e reiterou seu pedido, repisando os mesmos argumentos de defesa.

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 condutor no acórdão paradigma como razões de decidir:

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

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório em que se deferiu apenas parcialmente o ressarcimento de saldo credor da Contribuição para o PIS e se homologou a compensação no limite do crédito reconhecido, em razão da constatação de que créditos da contribuição não cumulativa haviam sido descontados indevidamente e que débitos tributados não haviam sido registrados pelo sujeito passivo.

O Recorrente fundou sua defesa com base nas seguintes afirmativas:

- 1) todas as aquisições junto a pessoas jurídicas que a Fiscalização considerara não submetidas à tributação foram devidamente tributadas;
- 2) direito a crédito sobre os custos com serviços de carga e descarga para formação de lotes de produtos destinados à exportação;
- 3) os custos relacionados a fretes nas aquisições de produtos foram necessários à atividade de revenda, encontrando-se inclusive no preço final, gerando, portanto, direito a crédito das contribuições não cumulativas, tendo-se em conta o conceito mais alargado de insumo firmado com base na essencialidade do bem ou serviço adquirido.

A presente análise se restringirá às matérias que compuseram a lide, declarando-se preclusa a reapuração de débitos realizada pela Fiscalização em decorrência da ausência de contestação expressa pelo Recorrente<sup>1</sup>, matéria essa não passível de conhecimento de ofício.

Para a presente perquirição, 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, abordando-se, inicialmente, a possibilidade ou não de o Recorrente descontar créditos com base nas aquisições de bens ou serviços utilizados como insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

I. Cerealista. Crédito. Insumos.

---

<sup>1</sup> Decreto nº 70.235/1972

(...)

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Para o exame dessa questão, 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:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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 - 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 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).

Neste item, a análise se restringirá à possibilidade ou não de o Recorrente descontar créditos decorrentes de aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou 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), tendo-se em conta a atividade de beneficiamento de grãos presente no objeto social da pessoa jurídica.

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 Superior Tribunal de Justiça (STJ) 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>2</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.

*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 básico.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) decidiu na mesma linha sobre o conceito de “produção”, *verbis*:

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

---

<sup>2</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)

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, inexistia 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 (Não Tributado) na Tabela de Incidência do 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, passa-se a analisar os argumentos do Recurso Voluntário, tendo-se em conta, também, os demais incisos do referido art. 3º, 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*.

## II. Crédito. Aquisições de produtos não tributados para revenda.

A Fiscalização glosou créditos relativos a aquisições de cereais junto a outras pessoas jurídicas (cerealistas, cooperativas e produtores rurais PJ) destinados à revenda por se referirem, de acordo com os Códigos de Situação Tributária (CST) presentes nas notas fiscais eletrônicas, a operações tributadas à alíquota zero (CST 06), isentas (CST 07), sem incidência (CST 08) e sujeitas à suspensão (CST 09). Glosaram-se, também, créditos relativos a aquisições junto a produtores rurais pessoas físicas, aquisições essas registradas pelo próprio contribuinte como não submetidas à tributação das contribuições (CST 08).

Segundo o Recorrente, todas as aquisições junto a pessoas jurídicas que a Fiscalização considerara não submetidas à tributação foram devidamente tributadas, em conformidade com o art. 9º da Lei nº 10.925/2004 que estabeleceu o regime de suspensão condicional nas aquisições de cereais mas somente quando utilizados como matéria prima no processo industrial, hipótese essa não aplicável às vendas por ele realizadas, devendo ser mantido, por conseguinte, o direito ao crédito, ainda que as contribuições não tenham sido destacadas nas notas fiscais, dada a inexistência de exigência legal do referido destaque.

Aduz, ainda, que, na redação original das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os créditos dedutíveis não estavam atrelados à incidência, cobrança ou pagamento das contribuições PIS/Cofins nas aquisições anteriores, exigência essa que veio a ser introduzida somente pela Lei nº 10.865/2004, mas independentemente do valor das contribuições efetivamente incidentes nas fases precedentes, dado tratar-se do critério “base sobre base” (método indireto subtrativo) e não “tributo sobre tributo”, conforme constou expressamente da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003.

Nota-se que a defesa do Recorrente se centra na afirmativa de que, independentemente de ter constado ou não nas notas fiscais de aquisição o desconto das contribuições, as referidas operações foram devidamente tributadas.

Contudo, a par dessas suas alegações, o Recorrente nada traz aos autos para fundamentá-las, valendo-se apenas de questões de direito, ignorando por completo os resultados da auditoria, em que se identificaram, nas notas fiscais eletrônicas, os Códigos de Situação Tributária (CST) registrados pelos emissores dos documentos, conforme acima apontado.

Ora, para se contrapor à auditoria fiscal fundada em documentos comprobatórios idôneos, o Recorrente deveria ter trazido aos autos elementos de prova hábeis a infirmar as constatações da Fiscalização, não bastando a interpretação por ele dada aos dispositivos legais aplicáveis, desacompanhada de qualquer lastro documental.

As meras alegações sem amparo em documentos comprobatórios se mostram incompatíveis com as regras que orientam o Processo Administrativo Fiscal (PAF), regido, precipuamente, pelo Decreto nº 70.235/1972.

Até mesmo observando-se os dispositivos da Lei nº 9.784/2004<sup>3</sup>, aplicável subsidiariamente ao PAF, atinentes ao direito de prova do administrado, nem mesmo assim se vislumbra possibilidade de se obter o reconhecimento de um crédito de natureza tributária sem a sua efetiva demonstração e comprovação.

No Processo Administrativo Fiscal (PAF), o ônus da prova encontra-se delimitado de forma expressa, dispondo os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972 nos seguintes termos:

Art. 15. A **impugnação**, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas** que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) – Grifei

(...)

§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação**, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

---

<sup>3</sup> Art. 2º (...)

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas

(...)

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (g.n.)

De acordo com os dispositivos supra, o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão de origem em razão da falta de apresentação dos documentos considerados imprescindíveis à demonstração e à comprovação dos fatos alegados.

Ainda que se considerasse o princípio da busca da verdade material, em que a apuração da verdade dos fatos pelo julgador administrativo pode, eventualmente, ir além das provas trazidas aos autos pelo interessado, no presente caso, o Recorrente não se desincumbiu do seu dever de comprovar de forma efetiva sua defesa, situação em que se têm por prejudicadas as suas alegações.

Mantêm-se, portanto, as glosas dos referidos créditos.

### III. Crédito. Fretes em compras. Atividade de revenda.

Sobre essa matéria, consta do Relatório Fiscal que o Recorrente registrara como fretes sobre vendas os fretes e carretos despendidos em compras, tendo sido o interessado devidamente intimado acerca da reapuração das despesas levada a efeito na auditoria.

O Recorrente, por seu turno, amparando-se em decisões administrativas e judiciais, argumenta que todos os custos relacionados a fretes nas aquisições de produtos foram necessários à atividade de revenda, encontrando-se inclusive no preço final, gerando, portanto, direito a crédito das contribuições não cumulativas, tendo-se em conta o conceito mais alargado de insumo firmado com base na essencialidade do bem ou serviço adquirido.

Verifica-se que o Recorrente se vale do requisito da essencialidade para defender o direito, sem se dar conta que tal conceito se restringe à verificação do enquadramento ou não como insumos dos bens e serviços adquiridos para utilização na produção, hipótese essa, conforme já visto anteriormente neste voto, inaplicável ao presente caso.

Logo, por se tratar de aquisição de bens para revenda, a verificação acerca do direito ao desconto de crédito relativamente aos gastos com frete nas compras deve se pautar nos seguintes dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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;

(...)

§ 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.

(...)

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:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

(...)

§ 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.

Conforme se depreende dos dispositivos supra, nas aquisições destinadas à revenda, o direito de crédito se restringe aos bens adquiridos, observadas as exclusões (inciso I do art. 3º das leis acima), mas desde que tributados (inciso II do § 2º do art. 3º supra).

Não se pode ignorar que o custo de aquisição de um bem ou mercadoria envolve, além do custo do próprio bem, os demais encargos assumidos pelo adquirente na operação, como, exemplificativamente, o frete e o seguro.

Contudo, na previsão de crédito de bens adquiridos para revenda (inciso I), somente o valor do bem deve ser considerado, pois o dispositivo não previu o cálculo do crédito sobre todo o custo de aquisição, conforme ocorre na previsão do inciso II do art. 3º das leis (bens e serviços adquiridos como insumos), não sendo possível descontar crédito com base em serviços considerados como insumos justamente por se tratar de revenda e não de produção.

As seguintes decisões do CARF servem de subsídio a esse entendimento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

(...)

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento de créditos da não-cumulatividade sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de bens para revenda sujeitos à incidência monofásica. (Acórdão nº 3302-010.605, de 23/03/2021)

[...]

CUSTOS. INSUMOS. AQUISIÇÕES. FRETES. PRODUTOS DESONERADOS.

Os fretes incidentes nas aquisições de produtos para revenda e/ ou utilizados como insumos na produção de bens destinados a venda, desonerados da contribuição, não geram créditos passíveis de desconto/ressarcimento. (Acórdão nº 3301-002.912, de 17/03/2016)

Nesse sentido, mantém-se a glosa relativa a dispêndios com serviços de frete nas aquisições de bens destinados à revenda.

#### IV. Crédito. Serviços de carga e descarga. Exportação.

Segundo o Relatório Fiscal, o Recorrente tomara crédito sobre serviços prestados em armazenagem pela empresa Bianchini S/A no Porto de Rio Grande/RS, tendo sido constatado que referidos serviços não se referiram a simples armazenagem de grãos destinados à exportação, mas, de acordo com o contrato firmado entre as partes, de descarga de grãos nos armazéns da Bianchini, armazenagem dos grãos por curtíssimo espaço de tempo e, por fim, a carga desses cereais nos navios que exportavam.

Nesse contexto, glosaram-se os créditos relativos às despesas de carga e descarga por não se enquadrarem nos conceitos de frete e armazenagem.

O Recorrente se contrapõe a esse procedimento, aduzindo que os custos com serviços de carga e descarga no porto para formação de lotes de produtos destinados à exportação geram direito a crédito da contribuição por se tratar de insumos necessários e essenciais às atividades da pessoa jurídica, tendo a Fiscalização registrado no Relatório Fiscal que, ainda que por pouco tempo, ocorrera a efetiva armazenagem dos grãos, representando os custos com carga e descarga uma etapa do processo de armazenagem.

No entanto, conforme já abordado em itens anteriores deste voto, por se tratar de empresa cerealista revendedora de grãos e produtos agropecuários, a ela, a lei não franqueou o direito de apropriação de créditos com base em insumos aplicados na produção, dado não se tratar de uma agroindústria.

Diante disso, resta perquirir acerca da possibilidade de se enquadrarem esses serviços nos demais incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

O único inciso que se mostra passível de aplicação nesse caso é o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003<sup>4</sup>, restando demonstrar a subsunção do dispêndio sob comento ao conceito de “armazenagem” ou “frete na operação de venda”.

Depreende-se do Relatório Fiscal que a glosa deveu-se ao não enquadramento dos serviços como custos de armazenagem e sim como serviços de carga e descarga, apesar de a Fiscalização ter constatado a ocorrência de armazenagem de curto prazo inserida no bojo dos serviços prestados.

Apesar de o Recorrente ter feito ligeira alusão à referida armazenagem de curto prazo, ele orienta sua defesa no sentido de que os serviços de carga e descarga representam uma etapa da operação de exportação, gerando direito ao crédito, pois que adquiridos no local de destino dos produtos remetidos à exportação, onde, além do frete e da armazenagem propriamente ditos, ocorrem a carga e a descarga dos produtos para formação de lotes para embarque, operação essa necessária à operação comercial de venda.

Considerando a informação constante do Relatório Fiscal acerca dos serviços efetivamente adquiridos pelo Recorrente, quais sejam, descarga de grãos nos armazéns da empresa Bianchini, armazenagem dos grãos por curtíssimo espaço de tempo e, por fim, a carga desses cereais nos navios que exportavam, vislumbra-se a possibilidade de se enquadrarem tais dispêndios no referido o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 a título de armazenagem da mercadoria em operações de venda.

---

<sup>4</sup> IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Não se pode ignorar que a armazenagem só se realiza com as operações de entrada e saída dos produtos em um determinado recinto, não se restringindo, portanto, ao período em que tais bens se encontrem depositados.

Logo, reverte-se a glosa sob comento.

Diante do exposto, vota-se por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de créditos relativos aos serviços de carga, descarga e armazenagem de grãos nos armazéns da empresa Bianchini.

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 processo nº 11080-732519/2017-81.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de créditos relativos aos serviços de carga, descarga e armazenagem de grãos nos armazéns da empresa Bianchini.

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 processo nº 11080-732519/2017-81.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator