



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11070.900458/2017-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-008.542 – 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: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(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 Diefenthaeler 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 Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte acima identificado em decorrência do deferimento apenas parcial do ressarcimento de saldo credor da Contribuição para o PIS, em razão da constatação de que créditos da contribuição não cumulativa haviam sido descontados indevidamente.

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

a) glosa de crédito apurado sobre serviços utilizados como insumos, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, por se tratar de uma empresa comercial que atua na compra e revenda de grãos e produtos agropecuários, não efetuando a produção ou fabricação de produtos destinados à venda;

b) glosa de créditos sobre bens do ativo imobilizado, por se tratar de empresa comercial que atua na compra e revenda de grãos e produtos agropecuários;

c) glosa de créditos sobre despesas de frete em compras, contabilizados indevidamente como despesas de frete na venda;

d) recálculo do rateio dos créditos, incluindo-se a receita tributada à alíquota zero na base dos créditos vinculados à receita não tributada, com redução da proporção do crédito passível de ressarcimento, considerando-se também outras receitas tributadas na base dos créditos vinculados a tal tipo de receita e excluindo-se do rateio as “receitas financeiras” e as “demais receitas” tributadas.

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

1) o ressarcimento dos créditos acumulados em razão das atividades agroindustriais do Requerente tem matriz constitucional e legal, que se encontra em pleno vigor, sendo indevidas as glosas efetuadas;

2) o Impugnante realiza industrialização, com suas atividades amoldando-se ao conceito de “produção”, uma vez que os produtos adquiridos são submetidos ao processo de beneficiamento (recepção, limpeza, secagem, classificação e armazenagem), com larga utilização de maquinário fabril (elevadores, correias, sistemas, secadores, etc.), conforme jurisprudência administrativa e judicial e laudo técnico então apresentado.

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

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

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, em razão da

constatação de que créditos da contribuição não cumulativa haviam sido descontados indevidamente.

Inobstante constar do Relatório Fiscal as glosas efetuadas (créditos sobre serviços utilizados como insumos, bens do ativo imobilizado e fretes em compras), o Recorrente restringiu sua defesa à afirmativa de que realiza industrialização, com suas atividades amoldando-se ao conceito de “produção”, uma vez que os produtos adquiridos são submetidos ao processo de beneficiamento (recepção, limpeza, secagem, classificação e armazenagem), com larga utilização de maquinário fabril (elevadores, correias, sistemas, secadores, etc.), razão pela qual as glosas de créditos deveriam ser revertidas.

No laudo técnico agrônomo apresentado, informa-se que sua finalidade é a identificação, por meio da análise dos procedimentos de recebimento de grãos, da complexidade e do grau de industrialização envolvidos na atividade, de modo a demonstrar se se trata de um verdadeiro processo de industrialização ou se, pelo contrário, as etapas a que são submetidos os grãos recebidos pela interessada não constituem processo produtivo.

Nota-se que a defesa do Recorrente se restringe ao argumento de que a atividade de beneficiamento de grãos é de natureza industrial ou produtiva, com direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas em relação às aquisições de insumos aplicados na produção, nada dizendo acerca dos itens específicos glosados pela Fiscalização, razão pela qual a presente análise se restringirá a essa única matéria que compõe a lide, declarando-se preclusos os demais fundamentos dos procedimentos realizados pela Fiscalização em decorrência da ausência de contestação expressa pelo Recorrente¹, não passíveis 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.

Para o exame da matéria controvertida, reproduzem-se, inicialmente, 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;

¹ 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.

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).

A presente análise, conforme já dito, 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), em julgamento mais recente que o referenciado na peça recursal, 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 10.925/2004²), 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

² 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)

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” 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 (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, afasta-se 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, relativamente aos bens e serviços adquiridos como insumos para aplicação na produção.

Portanto, vota-se por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis