



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11070.900631/2016-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-008.572 – 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: 01/04/2014 a 30/06/2014

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 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. CAMINHÕES. 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.

REVENDA. SERVIÇOS DE FRETES. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

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

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: Hércio Lafeté 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 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, a partir da análise do Pedido de Ressarcimento da contribuição formulado pelo contribuinte, realizaram-se os seguintes procedimentos:

a) glosa de crédito apurado com base em uma aquisição de milho, no montante de R\$ 14.663,81, destinado à revenda, por se tratar de operação submetida à suspensão da contribuição;

b) glosa de créditos indevidos sobre despesas de frete em compras de grãos e produtos agropecuários não tributados, contabilizados indevidamente como despesas de frete na venda, em desacordo com o inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

c) glosa de créditos escriturados indevidamente como despesas com armazenagem (serviços de inspeção de qualidade, transbordo, tarifas portuárias, comissão de serviços de exportação e serviços de recebimento e expedição);

d) glosa de créditos relativos à depreciação de veículos utilizados na comercialização de produtos, bem como de máquinas e equipamentos não utilizados em produção, dado se tratar de empresa revendedora de grãos;

e) glosa de créditos relativos à depreciação de edificações e benfeitorias adquiridos até 30/04/2004;

f) na verificação dos pedidos de ressarcimento relativos ao período anterior, 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.

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

1) “todos os custos relacionados com os fretes tomados pela ora requerente, são necessárias para suas atividades e estão inclusos no preço final, enquadrando-se, desta forma, no conceito da essencialidade na sua atividade” (fl. 57), conforme jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário, bem como soluções de consulta da Receita Federal, pois “as leis do PIS/COFINS não cumulativo não preveem nenhuma vedação ao aproveitamento dos créditos sobre os serviços onerosos de transportes sobre compras” (fl. 59);

2) os custos com serviços de carga e descarga para formação de lotes de produtos destinados à exportação geram direito a crédito da contribuição por se tratar de insumos necessários às atividades da pessoa jurídica;

3) os custos com carga e descarga representam etapa do processo de armazenagem;

4) “o inciso VI do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002 autorizam que a pessoa jurídica sujeita ao regime não-cumulativo utilize o crédito sobre a depreciação ou amortização de 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” (fl. 75), como o são os caminhões utilizados em suas atividades.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/06/2014

FRETE EM OPERAÇÃO DIVERSA DA VENDA. FORMAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Só é dedutível o frete na operação de venda e nas circunstâncias do inciso IX, do art 3º, da Lei 10.833/2003.

CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS NO ARMAZÉM OU EMBARQUE. IMPOSSIBILIDADE. GLOSA.

Os custos e despesas incorridos com movimentação de mercadorias no armazém ou no embarque, não geram créditos no regime da não cumulatividade.

DEPRECIÇÃO. ATIVO. POSSIBILIDADES.

As normas e a interpretação dada somente autoriza a formação de crédito nos casos permitidos e que estejam relacionados à produção.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/06/2014

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado da decisão de primeira instância em 04/08/2020 (fl. 195), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 24/08/2020 (fl. 196) e reiterou seu pedido, 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 despacho decisório relativo à Contribuição para o PIS, em que se deferiu apenas parcialmente o ressarcimento pleiteado, em razão da constatação de que créditos da contribuição não cumulativa haviam sido descontados indevidamente.

Apesar de constar do Relatório Fiscal uma gama mais ampla de procedimentos realizados na auditoria, o Recorrente restringiu sua defesa às seguintes matérias:

- 1) direito a crédito em relação aos custos com os fretes necessários e essenciais às suas atividades;
- 2) direito a crédito sobre os custos com serviços de carga e descarga para formação de lotes de produtos destinados à exportação;
- 3) direito a crédito sobre a depreciação de caminhões utilizados nas atividades da pessoa jurídica.

Dessa forma, a presente análise se restringirá às matérias que compuseram a lide, declarando-se preclusas as demais não contestadas pelo Recorrente¹, matérias essas não passíveis de conhecimento de ofício (aquisição de milho com suspensão, depreciação de edificações e benfeitorias adquiridos até 30/04/2004 e inexistência de saldo credor inicial).

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.

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.

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.

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 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), 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 10.925/2004²), 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 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

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)

(...)

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 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).

A Fiscalização também se pronunciou no mesmo sentido, entendimento esse não contestado pelo Recorrente, conforme se extrai do seguinte trecho do Relatório Fiscal: “a contribuinte é uma empresa comercial, que atua no recebimento e venda de grãos e na revenda de produtos agropecuários, não podendo descontar créditos na forma do art. 3º, inciso IV, da lei nº 10.833 de 2003” (fl. 20), inciso esse em que restringe o crédito em relação a máquinas e equipamentos utilizados somente na produção e não nas demais atividades da pessoa jurídica.

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. Fretes em compras. Atividade de revenda.

Sobre essa matéria, consta do Relatório Fiscal o seguinte:

4.2 - CRÉDITOS INDEVIDOS SOBRE DESPESAS DE FRETE NA COMPRA

A contribuinte, quando intimada, apresentou planilha dos fretes de venda que compuseram a base de cálculo dos créditos pleiteados. Em análise a esses dados, **verificou-se que havia fretes de compras de mercadorias contabilizados como de vendas, em desacordo com o art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.833 de 2003 e nº 10.627 de 2002.** Assim, a empresa foi novamente intimada para que separasse tais fretes (fls. 26/27).

Diferentemente do frete de venda, **na legislação do Pis e da Cofins não há previsão legal para apurar diretamente crédito sobre o frete de compra. O frete de compra é considerado custo do bem adquirido e, portanto, poderá ser incluído na base de cálculo do produto comprado, caso este seja tributado pelo Pis e pela Cofins.** Em sentido contrário, se o produto adquirido não for tributado pelas contribuições, o frete da compra também não comporá a base de cálculo dos créditos.

Assim, foram **glosados os créditos apurados sobre os fretes de compras de grãos e produtos agropecuários, produtos esses não tributados**, apresentados indevidamente como frete sobre vendas. A planilha de fretes glosados encontra-se na folha 67. (fl. 20 – g.n.)

O Recorrente, por seu turno, amparando-se em decisões administrativas e judiciais, argumenta que “todos os custos relacionados com os fretes (...) são necessários para suas atividades e estão inclusos no preço final, enquadrando-se, desta forma, no conceito da essencialidade na sua atividade”, pois, segundo ele, “as leis do PIS/COFINS não cumulativo não preveem nenhuma vedação ao aproveitamento dos créditos sobre os serviços onerosos de transportes sobre compras”.

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 no item anterior deste 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), razão pela qual os serviços de fretes adquiridos de terceiros não geram crédito em atividades de revenda.

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 n.º 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 n.º 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.

III. Crédito. Serviços de carga e descarga. Exportação.

Enquanto que a Fiscalização discriminou os bens ou serviços glosados por se encontrarem indevidamente escriturados como despesas com armazenagem (serviços de inspeção de qualidade, transbordo, tarifas portuárias, comissão de serviços de exportação e serviços de recebimento e expedição), o Recorrente invocou o direito ao crédito respectivo com base no conceito de insumo, aduzindo tratar-se de serviços de carga e descarga na exportação, sem, contudo, tecer maior detalhes acerca da natureza desses dispêndios.

Contudo, conforme já abordado nos 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.

Nesse contexto, resta perquirir acerca da possibilidade de se enquadrarem esses serviços nos demais incisos do art. 3º das Leis n.º 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 n.º 10.833/2003³, restando demonstrar sua subsunção ao conceito de “armazenagem” ou “frete na operação de venda”.

Sobre essa questão, consta do Relatório Fiscal o seguinte:

4.3- CRÉDITOS INDEVIDOS SOBRE CUSTOS COM ARMAZENAGEM

A contribuinte apresentou planilha com a relação das notas que compõem a base de cálculo dos custos de armazenagem que geraram créditos do Pis e da Cofins, com fulcro no art. 3º, inciso IX, das Leis n.º 10.833 de 2003 e n.º 10.627 de 2002. Na análise dessas notas, foi verificado que haviam **notas de serviços de "inspeção de qualidade", "transbordo", "tarifas portuárias", "comissão de serviços de exportação"**. **Tais notas foram glosadas por não se tratar de despesas com armazenagem**, conforme permissão legal anteriormente citada, e estão relacionadas na planilha folha 67.

Foram apresentadas ainda **notas fiscais da empresa Bianchini S.A.**, as quais apresentam na descrição não somente serviço de armazenagem, mas também **serviço de recebimento e expedição, os quais não permitem a tomada de crédito**. Assim, a

³ IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

contribuinte foi intimada para separar tais custos, sendo glosados os valores referentes ao recebimento e expedição e mantidos os valores referentes a armazenagem, conforme planilha "armazenagem" na folha 67. (fl. 20)

Nota-se do trecho acima que a glosa deveu-se ao não enquadramento dos serviços como custos de armazenagem, conforme pretendia o Recorrente, não tendo ele prestado os esclarecimentos necessários e a demonstração inequívoca que se trata, em verdade, de dispêndios de carga e descarga na exportação, que veio a ser o argumento utilizado em sede de recurso.

Logo, à míngua de maiores esclarecimentos, mantêm-se as glosas sob comento.

IV. Crédito. Depreciação. Caminhões.

A glosa efetuada pela Fiscalização foi assim identificada:

4.4 - CRÉDITOS INDEVIDOS SOBRE DEPRECIAÇÃO

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, dividindo-os em sua contabilidade nas rubricas "**Depreciação Máquinas e Equipamentos**" e "**Depreciação Caminhões**".

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.

Conforme informação da contribuinte em resposta à intimação (fl. 30), **ela não presta serviço de frete a terceiros, sendo sua frota utilizada para transporte próprio, na compra e na venda de produtos**. Tal fato pode ser confirmado ainda pela inexistência de receitas de prestação de serviços de frete a terceiros informadas na EFD - Contribuições, desta forma não há base legal para tomada de créditos sobre depreciação de veículos utilizados para comercialização de produtos.

Verifica-se ainda que a contribuinte incluiu na base de cálculo dos créditos valores de máquinas e equipamentos com base em laudos de avaliação, procedimento vedado pelo art. 31, parágrafo 2º, da Lei nº 10.865 de 2004. Ainda que não houvesse tal restrição, **a contribuinte é uma empresa comercial, que atua no recebimento e venda de grãos e na revenda de produtos agropecuários, não podendo descontar créditos na forma art. 3º, inciso VI, da lei nº 10.833 de 2003**. Sendo assim, foram glosados os créditos calculados sobre a depreciação de máquinas e equipamentos, com base na legislação citada. (fls. 20 a 21)

No Recurso Voluntário, o Recorrente contesta apenas a glosa relativa aos caminhões, alegando que "o inciso VI, do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002⁴, autorizam que a pessoa jurídica sujeita ao regime não-cumulativo, utilize o crédito sobre a depreciação ou amortização de 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." (fl. 219)

Mais uma vez o Recorrente pretende se creditar com base em incisos das leis que restringem o direito de crédito às máquinas e equipamentos utilizados na **produção**, hipótese

⁴ 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;

essa que não o alcança, pois, conforme já dito à exaustão neste voto, a atividade de revenda de grãos e de outros produtos agropecuários não se enquadra no conceito de “produção” no contexto das contribuições não cumulativas.

V. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Destaque-se que, por se tratar de processos vinculados por conexão, nos termos do inciso I do § 1º do art. 6º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, o presente processo deverá tramitar na esfera administrativa juntamente com processo n.º 11070.900641/2016-24, cujo Recurso Voluntário encontra-se em julgamento na mesma data.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis