MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10935.904294/2018-91**
ACÓRDÃO	3302-015.774 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SAN RAFAEL SEM E CEREAIS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE CEREALISTA. BENEFICIAMENTO DE GRÃOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

À pessoa jurídica que desenvolve a atividade de cerealista e que exerce as atividades de beneficiamento de grãos, consistentes, basicamente, em limpeza, padronização e armazenamento para posterior comercialização, não exerce atividade industrial, portanto, não há previsão para desconto de créditos em relação a bens ou serviços adquiridos como insumos.

MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO (INCLUSIVE CRÉDITO SOBRE VALOR DE AQUISIÇÃO). COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. AUSÊNCIA DE PRODUÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. REMESSA DE MERCADORIAS PARA ARMAZENAMENTO E POSTERIOR COMERCIALIZAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é permitido o desconto de crédito da contribuição em relação ao frete para formação de lotes de exportação, por não constituírem despesas na operação de venda. As despesas com frete relacionadas ao transporte de

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidas as Conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara, Louise Lerina Fialho e Francisca das Chagas Lemos (relatora), que davam provimento parcial para reverter as glosas de créditos referentes a despesas com armazenagem e frete para formação de lote de exportação. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos – Relatora

Assinado Digitalmente

Mario Sergio Martinez Piccini – Redator designado

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Winderley Morais Pereira, Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara, Lazaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

Trata-se de **Pedido de Ressarcimento de Créditos** de COFINS não cumulativa, relativa ao 1º trimestre de 2015, provenientes de operações no mercado interno/externo. A Recorrente pleiteou o ressarcimento de R$ 142.280,19, sendo R$ 50.091,58, vinculados ao mercado interno e R$ 92.188,61, vinculados ao mercado externo.

A decisão da DRJ, adotando o mesmo entendimento da fiscalização, partiu do ponto que a contribuinte não exerce industrialização, mas atividade comercial. Por não exercer atividade produtiva, todas as aquisições, sejam de bens ou serviços, se vinculam à atividade comercial,

DOCUMENTO VALIDADO

Original

motivo pelo qual não podem ser considerados insumos, apenas geram créditos quando houver previsão legal nesse sentido (como no caso de bens adquiridos para revenda).

A DRJ considerou também que a fiscalização informou que *parte da atividade da contribuinte é voltada à produção de farinha de trigo, e que foi necessário analisar e identificar os insumos utilizados nessa atividade, de modo a ajustar*, com respaldo na legislação, os créditos correspondentes (a planilha correspondente, acompanha o despacho decisório).

Cientificado da decisão, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, rebatendo as glosas.

A 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil-09, por unanimidade de votos, proferiu **Acordão 109-009.897**, em 11.11.2021, em que rejeitou as razões de inconformidade e manteve os termos do despacho decisório recorrido:

> NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE CEREALISTA. BENEFICIAMENTO DE GRÃOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VEDAÇÃO.
>
> A pessoa jurídica que desenvolve a atividade de cerealista e que exerce as atividades de beneficiamento de grãos, consistentes, basicamente, em limpeza, padronização e armazenamento para posterior comercialização, não exerce atividade industrial, portanto, não há previsão para desconto de créditos em relação a bens ou serviços adquiridos como insumos.
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.
>
> Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.° 5, de 2018, que
>
> produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.
>
> ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.
>
> O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB n.° 5, de 2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.
>
> PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. VALOR DE AQUISIÇÃO E DE DEPRECIAÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS. CEREALISTA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VEDAÇÃO.
> Nos termos da legislação de regência, as despesas com a aquisição de combustíveis e lubrificantes e o valor de aquisição e de depreciação de

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, bem como os gastos com a manutenção de veículos, quando vinculados à atividade de cerealista, arcados por pessoa jurídica que exercem tal atividade, não geram créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep ou da COFINS.

CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.
Não gera direito ao crédito de PIS/Pasep e de COFINS o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA FORMAÇÃO DE LOTES DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.
A autorização legal de apuração de créditos sobre despesas com armazenagem e frete alcança apenas os valores relacionados às operações de venda cujo ônus tenha sido suportado pelo vendedor, de modo que não geram créditos o frete e a armazenagem incorridos em operações prévias à venda como as relacionadas à formação de lotes para futura exportação. Manifestação de Inconformidade Improcedente. Direito Creditório Não Reconhecido

Tomando ciência em 09.03.2022 fez juntada de **Recurso Voluntário** em 08/04/2022, arguindo que exerce a atividade cerealista e atua no beneficiamento de cereais, pelo que deve ser considerada como industrialização, pois altera a apresentação da mercadoria a ser comercializada.

NO MÉRITO

4 - AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS
5 - AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS
5.1 – DOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS
5.2 – ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA –
6 – MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO)
7 – MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (CRÉDITO SOBRE VALOR DE AQUISIÇÃO)
8 – CRÉDITOS DE COMBUSTÍVEIS, DEPRECIAÇÕES E MANUTENÇÃO DE VÉICULOS DE TRANSPORTE
9 – NÃO UTILIZAÇÃOD E SALDOS HOMOLOGADOS NOS PERÍODOS ANTERIORES.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

I – ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos, dele tomo conhecimento.

II – MÉRITO

1. AQUISIÇÃO DE BENS e SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E DA RELEVÂNCIA

Afirmou a Recorrente que todos os itens glosados são BENS OU SERVIÇOS indispensáveis no seu processo produtivo, sejam eles aplicados diretamente ou não sobre os bens produzidos, por isso as glosas são indevidas. Defendeu a tese de que o crédito objeto do pedido de ressarcimento *não está vinculado a espécie de atividade da empresa,* mas ao critério de essencialidade, além do que a decisão ignorou o processo produtivo apresentado.

No caso sob análise, e pela própria atividade desenvolvida pela Recorrente, o critério da essencialidade/relevância firmado no REsp n° 1.221.170, Nota Técnica PGFN n° 63/18 e do Parecer Normativo n° 5 de 2018, precisa ser bem evidenciado, de modo a permitir, sem nenhuma dúvida, a afirmação de que possui tais características. Ou seja, a necessidade da análise casuística do insumo no processo produtivo, dependente de instrução probatória.

Vejamos os contornos da atividade desenvolvida pela Recorrente.

A) SECAGEM, LIMPEZA, PADRONIZAÇÃO E ARMAZENAGEM DE CEREAIS – NATUREZA JURÍDICA DA ATIVIDADE

A Jurisprudência Superior Tribunal de Justiça (RESP 1.747.670/RS) se debruçou sobre o tema das atividades de EMPRESA AGROINDUSTRIAIS OU CEREALISTAS, disposição constante no art. 8º da Lei 10.925/2004, em relação à apuração do crédito presumido de PIS/Pasep e de COFINS, consolidando o entendimento de que **a pessoa jurídica que limpa, padroniza, armazena, seca e beneficia os grãos** (enquadramento no art. 8º, §1º, I e §4º, I, Lei n. 10.925/2004), **não executam a transformação do produto,** enquadrando a sociedade na qualidade de **cerealista** e atraindo a vedação de aproveitamento de crédito a que se refere o §4º, I, do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004.

Dito de outro modo, o STJ por suas duas Turmas, definiu que a atividade de cerealista não se caracteriza como industrialização.

REsp 1.747.670/RS – PRIMEIRA TURMA STJ

> EMENTA
>
> TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. **BENEFICIAMENTO DE CEREAIS**. ÓBICE DA SÚMULA 7 DO STJ SUPERADO. INAPLICABILIDADE DO ART. 8º DA LEI 10.925/2004. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL PROVIDO E PREJUDICADO O RECURSO

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

DA CONTRIBUINTE.

1. A discussão está delimitada na subsunção das atividades da empresa como agroindustriais ou cerealistas, consoante disposição constante no art. 8º da Lei 10.925/2004, para fazer jus à apuração do crédito presumido de PIS e de COFINS, questão eminentemente de direito, razão pela qual não incide o óbice da Súmula 7/STJ.

2. O benefício fiscal instituído pelo art. 8º da Lei 10.925/2004 (crédito presumido de PIS/COFINS) aplica-se somente às sociedades que realizam processo de industrialização com emprego de grãos de soja, trigo, milho e outros, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, transformando-os em produtos diversos, tais como, óleo de soja, farinha de trigo, massas, biscoitos etc. Nesse sentido: AgInt nos EDcl no AgInt no REsp 1.708.514/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 12/6/2023, DJe de 15/6/2023; AgInt nos EDcl no REsp 1.667.099/PR, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 3/8/2021, DJe de 16/8/2021; e AgInt nos EDcl no REsp 1.697.609/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 28/9/2020, DJe de 9/10/2020.

3. Na espécie, o Tribunal de origem consignou, expressamente, que o grão adquirido pela impetrante para futura exportação **passava apenas pelas etapas de recebimento, beneficiamento, limpeza, padronização, secagem, armazenamento e expedição, não havendo que se falar, portanto, em processo de industrialização para fins de enquadramento da contribuinte como empresa agroindustrial.**

4. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Prejudicado o recurso da contribuinte. (Primeira Turma, Min Paulo Sérgio Domingues, 18.12.2023). (Grifei).

AgInt nos EDcl no REsp 1697609 / RS (AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL – SEGUNDA TURMA STJ

EMENTA

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/PASEP E COFINS. SISTEMA AGROPECUÁRIO DA SOJA. CONCESSÃO SOMENTE PARA AS PESSOAS JURÍDICAS QUE PROCESSAM / ESMAGAM GRÃOS NO BRASIL. ART. 8º, CAPUT, DA LEI N. 10.925/2004. **VEDAÇÃO DE APROVEITAMENTO POR PESSOAS JURÍDICAS QUE APENAS COMPRAM E VENDEM GRÃOS IN NATURA OU POR AQUELAS QUE EXERCEM AS ATIVIDADES DE SECAGEM, LIMPEZA, PADRONIZAÇÃO E ARMAZENAGEM PARA VENDA IN NATURA A GRANEL** PARA CONSUMO OU PARA PROCESSAMENTO / ESMAGAMENTO. "CEREALISTAS". ART. 8º, §4º, I, C/C ART. 8º, §1º, I, DA LEI N. 10.925/2004.

DOCUMENTO VALIDADO

> (...)
> 2. Esta Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em precedentes onde restei vencido (REsp. n. 1.681.189/RS, REsp. n. 1.667.214 / PR, REsp. n. 1.670.777 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Og Fernandes, julgados em 15.10.2019), firmou posicionamento no sentido de que **as atividades de 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. 10.925/2004.
>
> 3. Concluiu-se que "cerealista" é todo aquele que exerce "cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar" grãos (art. 8º, §1º, I, da Lei n. 10.925/2004). Após o advento do art. 63, da Lei n° 11.196/2005, o "cerealista", para ser caracterizado como tal e gerar o crédito presumido de PIS/PASEP e COFINS para a Indústria Esmagadora, não tem mais a obrigatoriedade de realizar a secagem ou beneficiar grãos, mas, se fizer isso, não deixará de ser "**cerealista", posto que o que caracteriza essa condição são as atividades de limpar, padronizar e armazenar grãos.** Os grãos secos, limpos, padronizados e armazenados pelo "cerealista", vendidos a granel, continuam in natura, apenas deixando essa condição após o processamento / esmagamento pela Indústria Esmagadora para a produção de óleo ou farelo (art. 4º, §1º, I, da IN/MAPA n. 11/2007, Regulamento da Soja).
>
> 4. **Assim, é a Indústria Esmagadora (produtora de óleo ou farelo) que tem direito ao crédito presumido (enquadramento no art. 8º, caput, da Lei n. 10.925/2004) e não a pessoa jurídica que limpa, padroniza, armazena, seca e beneficia os grãos** (enquadramento no art. 8º, §1º, I e §4º, I, Lei n. 10.925/2004).
> 5. Posteriormente **foram produzidos pela Segunda Turma vários outros precedentes no mesmo sentido,** aos quais adiro também com ressalva de entendimento: AREsp. n. 1.459.621 / PR, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 12.05.2020; REsp. n. 1.670.786 / RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 12.05.2020.
>
> 6. Agravo interno não provido. (Segunda Turma, Min Mauro Campbell Marques, 09.10.2020). (Grifei)

É nesta linha o entendimento deste CARF, no sentido de que o direito à apuração e ao aproveitamento de crédito presumido alcança exclusivamente os estabelecimentos industriais, não havendo previsão para os estabelecimentos comerciais da mesma empresa, inclusive cerealistas que classificam, limpam, secam e armazenam grãos. Veja-se:

CRÉDITO PRESUMIDO. ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. CEREALISTAS. IMPOSSIBILIDADE.
O direito à apuração e ao aproveitamento de crédito presumido nas aquisições de pessoas físicas **alcança exclusivamente os estabelecimentos industriais, não havendo previsão para os estabelecimentos comerciais da mesma empresa, inclusive cerealistas que classificam, limpam, secam e armazenam grãos.**
(...) (Decisão 9303-007.863, 3ª. Câmara da 3ª. Seção, 13.02.2019, Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos) (Grifei)

CEREALISTA. CRÉDITO VINCULADO À RECEITA COM SUSPENSÃO DE PIS E DE COFINS. VEDAÇÃO AO APROVEITAMENTO.
É vedado às pessoas jurídicas cerealista, que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, o aproveitamento de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal. (...)
CEREALISTA. CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE.
As pessoas jurídicas que apenas secam, limpam, padronizam, armazenam e comercializam cereais, sem deixá-los prontos para o consumo humano ou animal, **exercem a atividade de cerealista, sendo vedado crédito em relação às vendas efetuada**s, com suspensão, para as agroindústrias.
Decisão 3301-013.826, 1ª Turma Ordinária da 3ª. Câmara da 3ª. Seção, data 14.06.2024. (Grifei)

NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRESA CEREALISTA. PRODUÇÃO. INEXISTÊNCIA. INSUMO. CRÉDITO. VEDAÇÃO.
A pessoa jurídica cerealista que exerce as atividades de beneficiamento de grãos, basicamente, em limpeza, secagem, classificação e armazenamento, não exerce atividade produtiva que autorize o desconto de créditos em relação à bens ou serviços adquiridos como insumos.
ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. AUSÊNCIA DE PRODUÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.
A possibilidade de desconto de crédito em relação aos encargos de depreciação relativos a máquinas e equipamentos se restringe aos bens utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, hipótese essa que se inviabiliza no presente caso por se tratar de empresa cerealista, diversa de uma empresa agroindustrial.
ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. ATIVIDADE COMERCIAL. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.
O artigo 6º da Lei nº 11.488/2007, ao autorizar o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre a depreciação acelerada de edificações incorporadas ao ativo imobilizado e respectivas benfeitorias, refere-se àquelas adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> destinados à venda ou na prestação de serviços. O permissivo legal não contempla as edificações utilizadas em atividade comercial.
> NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.
> É permitido o desconto de crédito da contribuição em relação ao frete para formação de lotes de exportação, por constituírem despesas na operação de venda.
> NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. REMESSA DE MERCADORIAS PARA DEPÓSITO FECHADO OU ARMAZÉM GERAL DE TERCEIROS PARA COMERCIALIZAÇÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.
> As despesas com frete relacionadas ao transporte de mercadorias com destino a depósito fechado ou armazém geral de terceiros, para comercialização, constituem despesas na operação de venda e, portanto, geram créditos da contribuição.
> NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. OUTRAS SAÍDAS. SAÍDAS NÃO ESPECIFICADAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. As despesas incorridas com fretes para o transporte de mercadorias não identificadas, denominadas "outras saídas" ou "saídas não especificadas", não dão direito ao desconto de créditos da contribuição. (Decisão 3102-002.742, 2ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 3ª. Seção, data 04.03.2025, Joana Maria de Oliveira Guimarães). (Grifei)

Deste modo, a atividade desenvolvida pela Recorrente não é caracterizada como industrialização, consoante precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

B) <u>DA ATIVIDADE COMERCIAL</u>

Conforme se verifica em consulta sobre identificação de situação cadastral, o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ da Recorrente (75.021.519/0001-55), consta como **atividade econômica principal: 46.92-3-00 – Comercio atacadista de mercadorias em geral,** com predominância de insumos agropecuários. Possui também como atividades secundários, dentre outras, a produção de sementes, a criação de bovino para cortes, serviços e pulverização. O mesmo objeto social consta da cláusula segunda da consolidação de Contrato Social (fls. 55), ou seja, comércio atacadista ou varejista de fertilizantes, corretivo, produtos veterinários, de alimentos para animais, rações etc.

Para as atividades comerciais, este CARF definiu que não podem se creditar de despesas consideradas insumos, como é o caso da industrial. Para o comércio, o "insumo" principal é a própria mercadoria adquirida para revenda, cujos créditos são apurados com base em outro inciso legal.

> SÚMULA CARF Nº 234
> Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

> Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.
> Acórdãos Precedentes: 9303-010.247, 9303-014.666, 9303-015.664, 9303-012.455.

Feitas as bases gerais da atividade, passo a análise dos itens recorridos.

5.1 – DOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS

A Recorrente defendeu que as manutenções de veículos pesados são utilizadas em duas atividades essenciais da empresa recorrente. Trata-se de transporte dos insumos das propriedades rurais até as dependências da empresa para posterior beneficiamento, e transporte dos produtos vendidos.

Por sua vez, a DRJ destacou o entendimento da Recorrente, de que tais veículos foram utilizados em duas atividades decorre do entendimento da interessada que sua atividade é de industrialização. No presente voto, no entanto, já ficou bem delineado que a Recorrente exerce a atividade comercial de cerealista.

Com razão a DRJ. Compulsando os autos, não há qualquer evidência comprobatória de tais serviços foram prestados em manutenção de veículos inseridos no contexto de um processo produtivo, visto que a atividade de cerealista foi definida como não industrial.

Voto por não dar provimento a este ponto.

5.2 – ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA

Afirmou a Recorrente que os fretes glosados não podem ser classificados simplesmente como “fretes internos”, por não estarem vinculados a uma venda específica ou adquirente determinado. Os fretes destas operações decorrem do transporte das mercadorias para o Porto, para formação de lotes para exportação e, consequentemente, efetivar a operação de venda.

A DRJ deixou claro que, em relação aos fretes para armazenagem e formação de lotes de exportação, embora se reconheça que tais gastos possam decorrer da necessidade logística da empresa, já que muitas vezes a comercialização de produtos fabricados não é imediata, havendo a necessidade de armazenamento em determinado local até a conclusão da venda ou até que seja formado o montante solicitado pelo cliente, o certo é que não estão vinculados a uma operação de venda propriamente dita, concluindo que (fls. 184):

a) Não há vinculação dessas remessas a alguma operação de venda específica ou a um adquirente determinado;

b) Trata-se, sim, de despesa vinculada à fase anterior à de venda e, por isso, não é geradora de créditos;

DOCUMENTO VALIDADO

Portanto, não se pode considerar que a situação se enquadra na permissibilidade de creditamento previsto na legislação e que diz respeito ao frete na operação de venda.

Passo a análise.

Quanto a este ponto, o acórdão recorrido admitiu tratar-se necessidade de armazenamento até o ponto da conclusão da venda, não estando sob controvérsia questões probatórias, mas a não existência de norma legal para alcançar o direito pleiteado.

Destaco que os fatos analisados não se confundem com o teor da Súmula CARF n° 232, que definiu: "As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas".

No caso sob análise, as despesas de fretes decorrem do transporte das mercadorias para o Porto, para formação de lotes para exportação e, consequentemente, efetivar a operação de venda. Assim, há necessidade de armazenar os produtos até complementação do lote.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Em relação ao frete na remessa de produtos para formação de lotes de exportação, entendo cabível a aplicação do art. 3º, inciso IX da Lei 10.833/03, que determinou o crédito das Contribuições para *armazenagem de mercadoria* e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

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

Este CARF tem admitido referido direito:

> NÃO CUMULATIVIDADE. **FRETE. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.**
> É permitido o desconto de crédito da contribuição em relação ao frete para formação de lotes de exportação, por constituírem despesas na operação de venda.
> NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. REMESSA DE MERCADORIAS PARA DEPÓSITO FECHADO OU ARMAZÉM GERAL DE TERCEIROS PARA COMERCIALIZAÇÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.
> **As despesas com frete relacionadas ao transporte de mercadorias com destino a depósito fechado ou armazém geral de terceiros, para comercialização, constituem despesas na operação de venda e, portanto, geram créditos da contribuição.**
> (...)
> Decisão 3102-002.742, 2ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 3ª. Seção, data 04.03.2025, Joana Maria de Oliveira Guimarães. (Grifei).

DOCUMENTO VALIDADO

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

Voto por dar provimento a este ponto.

6 – MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO)

Argumentou a Recorrente que a auditoria fiscal e a DRJ desconsideraram totalmente o seu processo produtivo, alegando que a atividade de beneficiamento realizada pela empresa cerealista não se trata de um processo de industrialização, e dessa forma glosando diversos créditos legítimos da recorrente.

Observo que o Acórdão recorrido fez o destaque de que a Recorrente também desenvolve a atividade voltada a produção de trigo, em que foram aproveitados os créditos de insumos: É bom reforçar, no entanto, que, consoante disposto no parecer que acompanha o despacho decisório*, os insumos vinculados à produção de trigo tiveram os seus créditos mantidos no levantamento fiscal*.

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

Nos argumentos da Recorrente ficou evidente tratar-se de máquinas e equipamentos utilizados no beneficiamento de cereais, a qual defende que deve ser considerada como industrialização, pois altera a apresentação da mercadoria a ser comercializada.

No entanto, conforme analisado no tópico inicial, o STJ definiu que a atividade de cerealista não se caracteriza como industrialização.

Observo que a atividade principal desenvolvida pela Recorrente não se enquadra em nenhuma das hipóteses do art. 3° da Lei n° 10.637/2002, portanto, correta a decisão que indeferiu o ressarcimento pleiteado (conservados os créditos que envolvem a atividade produtiva).

Este CARF tem precedentes neste sentido:

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

Voto por não dar provimento a este ponto.

7 – MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (CRÉDITO SOBRE VALOR DE AQUISIÇÃO)

Disse a Recorrente que o fundamento para glosar o crédito também se resume ao fato de que exerce a atividade de cerealista. Porém, afirmou ter ocorrido equívoco por parte do Fisco em desconsiderar o seu processo de industrialização.

Para a DRJ, tais créditos correspondem aos valores de aquisição e de depreciação foram objeto de glosa, pois a própria contribuinte deixa claro seu vínculo com a atividade desenvolvida, ou seja, com a atividade de cerealista. Conforme já relatado, o Acórdão recorrido fez o destaque de que a Recorrente também desenvolve a atividade voltada a produção de trigo, em que foram aproveitados os créditos de insumos relativos à atividade (fls. 85).

Por outro lado, compulsado os autos, nada há evidências que comprovem o alegado pela Recorrente, no sentido de comprovação da existência os créditos ora alegados, vinculados a atividade produtiva.

Como é sabido, é da essência da relação processual que as alegações sejam devidamente instruídas com as respectivas provas. Tal princípio encontra-se inscrito no art. 36 da Lei n° 9.784/99, que disciplina o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, assim como no art. 16, III, do Decreto n° 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal. O próprio Código de Processo Civil (Lei n° 13.105/2015, igual entendimento expresso anteriormente pela Lei nº 5.869/73), que se aplica em caráter subsidiário aos processos administrativos — inclusive aos tributários — não é menos incisivo ao atribuir a quem alega um direito à prova de seu fato constitutivo.

Diante desses fatos, em que pese os dispêndios com máquinas e equipamentos ativados, utilizados na produção, admitirem créditos das contribuições, entende-se *não ter o contribuinte comprovado a existência dos mesmos* e em quais quantitativos.

Pelo exposto, voto por não dar provimento neste ponto.

8 – CRÉDITOS DE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E FRETES

A Recorrente esclareceu que, no período de safra, ela utiliza os veículos para transportar seus produtos, e na entressafra, *presta serviço de transporte para terceiros*, o que justifica e legitima seus créditos. Recorreu, alternativamente, sobre a proporcionalidade do crédito de PIS e COFINS sobre insumos aplicados na prestação de serviço de transporte. Assegurou

DOCUMENTO VALIDADO

que o processo de transporte é inerente ao processo produtivo, alcançando perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade que os torna imprescindíveis ao funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria da atividade produtiva. Que optou em usar seus próprios veículos para realizar o transporte, também faz jus ao creditamento referente aos insumos (combustíveis, lubrificantes, peças, serviços de manutenção etc.) aplicados na entrega do produto, que é a conclusão do processo.

Para a DRJ (fls. 182), decidiu por adotar o teor do Parecer sobre fretes de aquisição de produtos não tributados, resumidamente:

1. Os produtos transportados (soja em grão e fertilizantes) não foram tributados, portanto, sem direito à apropriação de créditos para os transportes;
2. Os produtos são vendidos com suspensão da contribuição (art. 9° da Lei n° 10.925/2004 e 54 da Lei n° 12.350/2010), não incidência no caso de venda par ao mercado externo, ou com alíquota zero no caso de fertilizantes;

Observa-se que a glosa mantida toma como ponto de partida que o valor do crédito com frete na compra *tem a mesma natureza e segue a mesma sistemática de cálculo do crédito gerado pelo bem cujo custo ele compôs*, quanto a se tratar de crédito básico ou presumido.

Análise.

Ao afirmar a Recorrente que *utiliza os seus veículos* para transportar seus produtos e na entressafra, presta serviço de transporte para terceiros, remete a hipótese prevista no art. 176 da Instrução Normativa nº 2.121/2022:

> Art. 176 Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços
>
> (...)
>
> § 2º Não são considerados insumos, entre outros:
>
> (...)
>
> VIII - dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança etc.; (grifei)

É certo que a mesma IN 2121/22, em seu art. 171, II, admite o crédito sobre o valor do seguro e **do frete relativos ao produto adquirido, quando suportados pelo comprador.** Tal disposição é compreendida para os casos em que a contribuinte contrata fretes com terceiros e suporta tais custos.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A fundamentação utilização pela Fiscalização me pareceu inadequada ao vincular o serviço de frete com o produto adquirido, ou seja, se o produto não for tributado, não haverá direito ao frete, tema superado pela Súmula CARF nº 188:

> É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços **de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela COFINS não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos**, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições. Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348. Grifei

Quanto a afirmação da Recorrente que os períodos em que o Fisco identificou débitos de PIS e COFINS, decorrentes das diversas glosas de crédito, *são exatamente o período em que a recorrente tinha muita prestação de serviço de transporte para terceiros,* penso que a hipótese é a prevista no art. 176, § 1°, III:

> Art. 176 Para efeito do disposto nesta Subseção, **consideram-se insumos, os bens ou serviços** considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços
> (...)
> § 1º Consideram-se insumos, inclusive:
> (...)
> III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens **ou de prestação de serviços;** (grifei).

Deste modo, o direito ao crédito com combustíveis, lubrificantes, peças, serviços de manutenção etc., em que tais dispêndios forem utilizados na prestação de serviços de transportes para terceiros, cujo custos são da Recorrente, não há dúvida quanto ao direito. No caso sob análise, ao que parece, não foi devidamente evidenciado pela Recorrente em especificar os custos vinculados aos serviços de transportes para terceiros.

Utilizando a mesma fundamentação do item 7 – MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (CRÉDITO SOBRE VALOR DE AQUISIÇÃO), entende-se *não ter o contribuinte comprovado a existência dos mesmos* e em quais quantitativos.

Pelo exposto, voto por não dar provimento neste ponto.

9 – DEPRECIAÇÕES E MANUTENÇÕES DE VEÍCULOS DE TRANSPORTES

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A Recorrente afirmou que os veículos possuem duas utilidades para a empresa, que são o transporte de insumos para indústria e transporte dos produtos acabados para os clientes, portanto, aplicados diretamente no processo produtivo da recorrente, sendo evidente e desnecessária maior dilação probatória para demonstrar que os bens são utilizados para transportes de insumos.

Entendo que no presente caso a Recorrente deveria ter demonstrado a essencialidade dessas despesas, o grau de necessidade e imprescindibilidade em suas atividades, assim como o seu suporte documental que não se faz presente no presente processo, entendo que a glossa deve ser mantida.

Pelo exposto, voto por não dar provimento neste ponto.

III – DISPOSITIVO

Voto em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas sobre dispêndios com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini, redator designado

Esse Colegiado decidiu, conforme consta da ata:

- *por voto de qualidade, para manter a glosa referente a créditos vinculados a despesas com armazenagem e frete para formação de lote de exportação, vencidas as conselheiras Francisca das Chagas Lemos (relatora), Louise Lerina Fialho e Marina Righi Rodrigues Lara.*

Assim, foi a mim designado para elaboração do voto vencedor.

Entendeu a nobre Conselheira relatora em seu voto que, conforme seus dizeres, em dar provimento ao Recurso Voluntário referente as glosas apontadas da seguinte forma:

> *Quanto a este ponto, o acórdão recorrido admitiu tratar-se necessidade de armazenamento até o ponto da conclusão da venda, não estando sob controvérsia questões probatórias, mas a não existência de norma legal para alcançar o direito pleiteado.*

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

- *Destaco que os fatos analisados não se confundem com o teor da Súmula CARF n° 232, que definiu: "As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas".*
- *No caso sob análise, as despesas de fretes decorrem do transporte das mercadorias para o Porto, para formação de lotes para exportação e, consequentemente, efetivar a operação de venda. Assim, há necessidade de armazenar os produtos até complementação do lote.*
- *Entendo que assiste razão à Recorrente.*
- *Em relação ao frete na remessa de produtos para formação de lotes de exportação, entendo cabível a aplicação do art. 3º, inciso IX da Lei 10.833/03, que determinou o crédito das Contribuições para armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*
- *A Recorrente logrou demonstrar que este está inserido no contexto de "frete na operação de venda", razão pela qual deve ser admitido o desconto de crédito da contribuição sobre o frete pago no transporte para formação de lotes destinados à exportação.*

Ouso discordar da Ilustre Conselheira no tópico em apreço.

Façamos a análise.

Nesse ponto utilizo parcialmente o disposto no Acórdão CSRF nº 9303-014.975, de 08/04/2024, da Ilustre Conselheira Liziane Angelotti Meira:

> *Mas, em decisão mais recente, julgando Recurso Especial do mesmo contribuinte contra Acórdão em tudo idêntico ao aqui em análise (nº 3401-006.057, da mesma Sessão de 23/04/2019, só que de outro Lote de repetitivos), esta Turma julgou de forma diversa Acórdão nº 9303-013.064, de 11/04/2022, de relatoria do ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire:*
>
> > *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011 FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *A transferência de produto acabado a estabelecimento filial para a "formação de lote exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação, não gerando o direito ao crédito em relação à contribuição. (grifou-se).*
>
> *O Acórdão recorrido, como já dito, teve como Redator do Voto Vencedor, nesta matéria, o Conselheiro Rosaldo Trevisan, que foi também Redator, agora nesta 3ª Turma da CSRF, de*

diversos Acórdãos em Processos de outras indústrias, a exemplo do nº 9303-013.833, de 16/03/2023, com base na jurisprudência consolidada do STJ a respeito:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011 CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.*

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos. (grifou-se).

No conceito de insumo (Inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), não se enquadram estes gastos, pois são posteriores ao processo produtivo e, expressamente, não estão decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR:

> 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO
>
> 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO 55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.
>
> 56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b)embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.(grifou-se)
>
> Se o produto já está pronto e acabado para a venda, efetivamente, não se trata venda.
>
> Quanto à possibilidade de enquadramento no Inciso IX do mesmo artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (frete na operação de venda), também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei, alega- se que estes fretes seriam parte da operação de venda", mas a jurisprudência dominante do STJ (tão dominante que as decisões passaram a ser monocráticas) é no sentido diametralmente posto, interpretando que "O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, por não se caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento, conforme REsp nº 1.745.345/RJ

Diante do exposto, conforme bem fundamentado voto já discorrido, não assiste razão a Recorrente nesse ponto.

DOCUMENTO VALIDADO

I – DISPOSITIVO

Nesse sentido, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário no item: (i) a despesas com armazenagem e frete para formação de lote de exportação, mantidos os demais pontos do voto vencido.

Assinado Digitalmente

Mário Sérgio Martinez Piccini

DOCUMENTO VALIDADO