

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 10120.900035/2016-11**ACÓRDÃO** 3302-014.608 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 19 de junho de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** AGREX DO BRASIL LTDA**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

Nos termos do julgamento do REsp 1.221.170, sob o rito dos repetitivos, o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO PRÉVIA. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, §4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

PROCESSO DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE

Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte é dele o ônus de comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para (i.1) reverter as glosas relativas aos gastos com (i.1.1) serviços de armazenagem; (i.1.2) fretes, devidamente comprovados, na transferência de produtos entre estabelecimentos; e (i.1.3) peças de reposição e manutenção de máquinas; e (i.2) proceder ao recálculo dos estornos estritamente com base no quanto

determinado pelo art. 3º, § 1º da IN 660/2006 e as que lhe sucederam (apenas em relação aos insumos); e, (ii) por maioria de votos, para reverter as glosas relativas aos gastos com (ii.1) elevação para transportar a soja e o milho para dentro do portão do navio, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Francisca Elizabeth Barreto, e (ii.2) descarregamento da soja/milho no armazém, vencida a conselheira Francisca Elizabeth Barreto. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-014.603, de 19 de junho de 2024, prolatado no julgamento do processo 10120.900022/2016-34, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antonio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão da DRJ que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada em oposição ao Despacho Decisório Eletrônico.

O referido Despacho deferiu parcialmente o crédito de Pis-Pasep/Cofins não-cumulativa – mercado interno. Consta do Relatório Fiscal que a contribuinte teria incluído indevidamente na apuração dos créditos:

- i) gastos com serviços que não se enquadram no conceito de insumo. A título de exemplo, foram glosadas despesas com análise de solos, com despachantes aduaneiros, inspeção de qualidade, material para copa/cozinha e manutenções de todos os tipos;
- ii) gastos com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda;
- iii) gastos com contratos de locação de vagões, que não se enquadrariam como despesas de contraprestações de arrendamento mercantil, tampouco como despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos;

- iv) créditos extemporâneos;
- v) créditos vinculados às saídas com suspensão.

Inconformada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, sustentando:

- preliminarmente, a nulidade do Despacho Decisório, por cerceamento do direito de defesa;
- no mérito, insurge-se contra a interpretação do conceito de insumo adotado pela fiscalização, que estaria alicerçada no critério estabelecido pela legislação do IPI. Afirma que o critério a ser utilizado deve ser o da essencialidade.
- que deveriam ser revertidas as seguintes glosas:
 - despesas de bens para laboratório de análises e serviços de análise de solos e qualidade, por se enquadrarem no conceito de insumos;
 - despesas com combustíveis e lubrificantes;
 - despesas com serviços portuários/aduaneiros, por se enquadrarem no conceito de insumos;
 - despesas com partes e peças para reposição e manutenção de máquinas;
 - despesas com fretes para a transferência de produtos acabados, fretes para transferência de produtos em elaboração;
 - despesas incorridas com a empresa FERROLEASE S/A, tanto por se enquadrarem no inciso IV (aluguéis de máquinas e equipamentos), quanto no inciso V (arrendamento mercantil), do art. 3º, da Lei nº 10.637/02;
 - despesas relacionadas às mercadorias com saídas suspensas, já que o estorno se limitaria aos bens e serviços utilizados como insumo dos produtos agropecuários vendidos com suspensão, não impedindo a manutenção dos demais créditos vinculados a essas operações, desde que apurados nos termos da legislação;
 - créditos extemporâneos.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, por sua vez, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada.

No mérito, decidiu, em síntese, que a análise da apropriação de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins não-cumulativos sobre bens e serviços utilizados como insumos deveria ser feita com base no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/18, que teria trazido as

principais repercussões, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do REsp nº 1221170/PR. Afirmou, portanto, que o exame das glosas deveriam ser realizado considerando a essencialidade e a relevância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

À luz de tais critérios, entendeu por manter as glosas relativas às:

- (i) despesas de Bens para Laboratório de Análises e Serviços de Análise de Solos e Qualidade, por não se enquadrarem no conceito de insumo;
- (ii) despesas com combustíveis e lubrificantes;
- (iii) despesas com serviços portuários/aduaneiros, por não se enquadrarem no conceito de insumo;
- (iv) despesas com peças de reposição e manutenção de máquinas;
- (v) despesas com fretes na transferência de produtos acabados e em elaboração;
- (vi) créditos vinculados às receitas realizadas com suspensão;
- (vii) despesas incorridas com a empresa FERROLEASE;
- (viii) aproveitamento extemporâneo de créditos.

A contribuinte, tendo tomado ciência do referido Acórdão, interpôs Recurso Voluntário, requerendo, preliminarmente, a nulidade do Acórdão recorrido por (i) ausência de apreciação do Laudo da ESALQ e (ii) existência de erro material no cálculo do PIS e da Cofins sobre os ativos imobilizados. No mérito, contestou apenas as seguintes glosas:

- (i) despesas com fretes na transferência de produtos acabados e em elaboração;
- (ii) despesas com Serviços Portuários/Aduaneiros;
- (iii) despesas com partes e peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos;
- (iv) créditos vinculados às receitas suspensas – saídas no mercado interno;
- (v) aproveitamento extemporâneo de créditos do PIS, regime não cumulativo.

Posteriormente, apresentou nova petição requerendo o julgamento conjunto dos processos da Requerente, bem como a juntada do Laudo Técnico produzido pela ESALQ.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

1. Preliminares**2.1. Nulidade do Acórdão recorrido por ausência de apreciação do Laudo da ESALQ**

Sustenta a Recorrente a nulidade do acórdão recorrido por ausência de apreciação do Laudo Técnico produzido pela Esaql e juntado em julho de 2019, momento anterior a decisão da DRJ, proferida em julho de 2021.

Ocorre que, compulsando os presentes autos, apesar de constar petição requerendo a intimação do patrono devidamente constituído *“para que possa exercer seu direito de prova através da juntada aos autos de Laudo Técnico elaborado pela ESALQ JUNIOR CONSULTORIA EM CIÊNCIAS AGRÁRIAS”*, não consta qualquer documento juntado até o momento em que a decisão recorrida foi proferida.

Poderia a Recorrente, naquela oportunidade, ter juntado o referido documento. Contudo, não o fez. Tanto é verdade que juntou o referido Laudo apenas às fls. 403/508, em momento posterior à própria apresentação do Recurso Voluntário.

Diante do exposto, entendo que não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido, devendo ser rejeitada a referida preliminar.

2.2. Nulidade do Despacho Decisório por existência de erro material

Defende a Recorrente a existência de erro material passível de nulidade no tocante às glosas de créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado. Afirmar que a DRJ, em vez de converter o julgamento em diligência, acompanhou o auditor fiscal, que simplesmente desconsiderou todo o crédito existente. Afirmar estar-se diante de um caso com nítido cerceamento de defesa.

Sem razão a Recorrente.

Sobre o tema, destaco a Súmula Carf nº 163:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202004.120, 2401-007.444, 1401002.007, 2401006.103, 1301003.768, 2401-007.154 e 2202-005.304.

Ademais, eventuais divergências a respeito do montante do crédito glosado configuram matéria de mérito, que será analisada em momento oportuno.

Pelo exposto voto por rejeitar tal preliminar de nulidade.

2. Do mérito

Como relatado anteriormente, a questão de mérito discutida nos presentes autos diz respeito à apuração de créditos de Cofins não-cumulativa, permanecendo a controvérsia apenas sobre os seguintes pontos:

- (i) despesas com fretes na transferência de produtos acabados e em elaboração;
- (ii) despesas com Serviços Portuários/Aduaneiros;
- (iii) despesas com partes e peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos;
- (iv) créditos vinculados às receitas suspensas – saídas no mercado interno;
- (v) aproveitamento extemporâneo de créditos do PIS, regime não cumulativo.

Antes de se adentrar especificamente em cada um dos itens mencionados, revelam-se necessárias algumas considerações iniciais sobre o tema.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecido no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, concluiu-se que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -

bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos **critérios de essencialidade ou relevância**. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

*“Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio Carf, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343/15, Regimento Interno do Carf (Ricarf), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser

aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. **Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.**

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a **definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem grifos no original)

(...)

37. **Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.**

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexó de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o

desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR no âmbito da Receita Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte ementa:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDO NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

*Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, **o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o 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 pela pessoa jurídica.***

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) 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, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Assim, à luz de tais considerações, passa-se a analisar as glosas ainda objeto de discussão nos presentes autos.

2.1. Das despesas com serviços portuários/aduaneiros

Quanto às despesas com serviços portuários/aduaneiros, entendeu a DRJ por manter a glosa efetuada pela fiscalização, em razão da ausência de previsão legal expressa do referido crédito no âmbito da não cumulatividade.

A Recorrente, por sua vez, defende que os gastos com serviços aduaneiros para uma empresa preponderantemente exportadora são essenciais, cruciais e necessários para organização logística e para embarque com finalidade de fazer chegar as mercadorias ao consumidor final localizado em outro país.

Nesse contexto, a contratação de empresas nacionais para prestação de serviços de elevação portuária dentro do porto e de despachantes aduaneiros se caracterizam como verdadeiros insumos. Em suas palavras:

A elevação portuária nada mais é do que uma combinação de frete destinado à venda e armazenagem, dois típicos insumos expressamente previstos nos artigos 3º das Leis do PIS e da COFINS.

Para exata compreensão da essência dessa despesa suportada pela Recorrente, se faz necessário a análise do escopo e objeto do contrato. Foi firmado contrato de prestação de serviços de embarque em navios e outras avenças entre AGREX e Vale S/A (contrato nº 0248/09 apresentado em sede de fiscalização e constante nos autos), assinado em 30 de novembro de 2009, e com vigência entre 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2034. O referido contrato traz o objeto em sua cláusula primeira e o teor segue transcrito na íntegra na sequência:

“CLÁUSULA I OBJETO:

1.1 – Constitui objeto do presente contrato a prestação de serviços, pela VALE para a CLIENTE, relacionados com a movimentação de SOJA e MILHO em grão, a granel

(“Produtos”), compreendendo: (i) a descarga dos vagões ferroviários contendo o Produto no Terminal Portuário de Ponta Madeira – PDM, Estado do Maranhão (“Terminal”), (ii) a estocagem e armazenagem do Produto para formação de lotes de exportação em ARMAZÉNS GRANELEIROS específicos (conforme indicado no item 9.1), e (iii) o embarque dos Produtos em navios (“Serviços Portuários”).

1.2 – Para o atendimento do objeto deste Contrato, poderá a VALE utilizar-se de bens e serviços de terceiros ou estabelecer algum nível de relação jurídica com terceiros. Nessas hipóteses será sempre integral e exclusiva responsabilidade da VALE o pleno atendimento da CLIENTE, para os efeitos deste Contrato, assim como de sua exclusiva e integral responsabilidade todas as obrigações derivadas da eventual relação jurídica formalizada com terceiros para os fins e atendimento do presente Contrato.

1.3 – A VALE poderá atender, dentro de suas possibilidades, quaisquer outros transportes que a CLIENTE solicitar, desde que mediante prévia negociação entre as PARTES.”

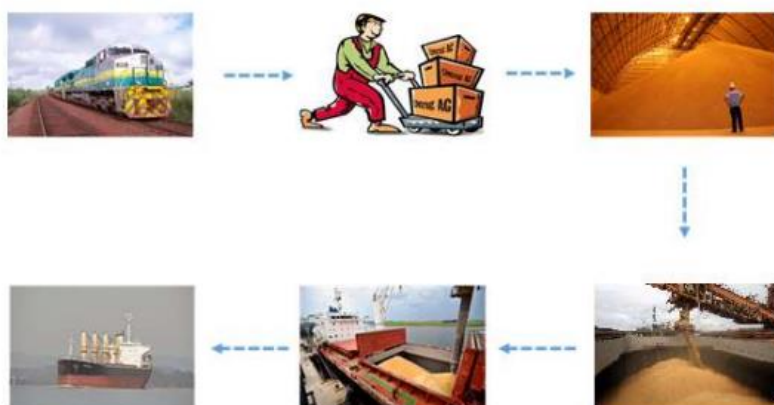
Em suma, conforme se afere das cláusulas acima, o contrato traz, de forma bem definida, duas modalidades de serviços, quais sejam: (i) armazenagem das mercadorias; (ii) transporte (elevação) das mercadorias para navio destinado à venda ao exterior.

Adentrando na operação propriamente dita, a mercadoria (soja e milho em grãos) chega no Terminal Portuário de Ponta Madeira no Estado do Maranhão, vindo em vagões ferroviários. Na sequência, os funcionários da VALE descarregam a mercadoria e mantém a mercadoria armazenada até a data de embarque no do navio.

Antes da chegada navio que fará o transporte internacional das mercadorias há um alinhamento prévio entre as partes, dentro das condições previstas no contrato para cada tipo de embarcação. Definido o navio, a Recorrente deve apresentar à VALE, antes da chegada da embarcação, o número do registro de exportação (RE) referente ao SISCOMEX para a liberação do atendimento, bem como o despacho junto a Receita Federal e ao Ministério da Agricultura e a cópia do “Bill of Landing” após o embarque.

Quando o navio chega no porto, a VALE executa a terceira etapa do trabalho que consiste em carregar/abastecer o navio com a soja e/ou milho vendidos pela Recorrente. Ao final, a Recorrente efetua o pagamento à VALE de acordo com as condições estabelecidas no contrato e seus anexos, considerando a quantidade de mercadoria exportada, entre outras variáveis.

Em relação ao contrato analisado acima, podemos sintetizar serviços prestados em: ARMAZENAGEM E TRANSPORTE PARA O NAVIO. Através da elucidação abaixo podemos compreender ainda melhor o que dizem os contratos:



Conforme se afere da ilustração acima, a mercadoria chega até o porto de destino, geralmente via malha ferroviária, e na sequência é feito o descarregamento da SOJA/MILHO no ARMAZÉM. A toneladas de commodities ficam semanas armazenadas em coisas de clima e temperaturas adequadas para não perderem sua qualidade e, quando o navio atraca no porto toda soja/milho é transferida do armazém para dentro do navio através de grandes estruturas de engenharia que fazem o serviço de elevação das mercadorias, ou seja, transportam a soja e o milho para dentro do portão do navio. Uma vez abastecido e liberado pelas autoridades aduaneiras, o navio parte com destino ao destinatário das mercadorias.

Feitas tais considerações, entendo que no caso dos autos, adotando-se o entendimento empregado no já citado REsp nº 1.221.170/PR, a questão deve ser analisada sob a perspectiva do inciso II, daquele dispositivo.

É que, como mencionado no voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, não há que se falar em interpretação literal do direito ao creditamento. O crédito de PIS e Cofins não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Este decorre da própria dinâmica da não-cumulatividade de tais contribuições. Nesse sentido, a possibilidade de restrição do direito creditório por parte do legislador ordinário nada tem a ver com a interpretação restritiva, nos termos do art. 111 do CTN.

Assim, entendo que o mencionado inciso II, ao se referir a bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, reporta-se à atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro e não apenas a um de seus estágios específicos. Em outras palavras, pode-se dizer que o processo produtivo visto de forma ampla, não corresponde a atos de produção em sentido estrito, iniciando-se em momento anterior e se consumando na iminência da venda propriamente dita.

Tal entendimento dialoga com o próprio fato gerador das contribuições para o PIS e a Cofins, que não incidem sobre a produção de bens ou prestação de serviços, mas sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica. A questão foi inclusive abordada no voto do Ministro Relator Dias Toffoli, no julgamento do RE nº 841.979/PE, nos seguintes trechos:

“Como se viu, o texto constitucional não estipulou qual seria a técnica da não cumulatividade a ser observada no tratamento da contribuição ao PIS e da COFINS no regime não cumulativo. Também se consignou, nas passagens anteriores, que o fato gerador dessas contribuições é deveras distinto dos fatos geradores do ICMS e do IPI. Com efeito, o ICMS pressupõe a circulação de mercadorias ou a prestação de certos serviços (isso é, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação); e o IPI, a existência de produtos industrializados. Por seu turno, a contribuição ao PIS e a COFINS pressupõem a existência de faturamento ou de receita. Cabe ainda destacar, como já o fez Marco Aurélio Greco, que o processo formativo de um produto ou de uma mercadoria muito se diferencia do processo formativo da receita, a qual, aliás, por estar vinculada a determinado contribuinte, não se submete, propriamente, a um ciclo econômico. O mesmo se aplica quanto ao faturamento.

Nesse contexto, anote-se, por exemplo, que, para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer não só em gastos relacionados com aquele processo formativo de produtos, mas também em outros quanto a bens ou serviços imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua atividade econômica.’

Nesse cenário, por não haver outra fase entre a produção/fabricação e a venda de determinados produtos, os gastos com (i) armazenagem das mercadorias e (ii) transporte (elevação) das mercadorias para navio destinadas ao exterior, enquanto em etapa anterior àquela de venda, deve ser analisado sob a ótica do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. A venda é o momento em que o sujeito passivo auferir a receita que será tributada, de modo que, até aquele momento, os gastos essenciais e relevantes para que tal operação possa ser executada devem ser reconhecidos como insumos.

A **operação de venda, em sentido estrito**, é tratada em um inciso próprio, qual seja, o inciso IX. É que a partir daquele momento, findar-se-ia a atividade produtiva elencada no inciso II, não podendo mais os serviços de fretes serem analisados sob aquela ótica.

Nessa linha, não haveria qualquer racionalidade em uma interpretação que negasse o direito ao creditamento em relação ao serviço de armazenagem das mercadorias e transporte (elevação) das mercadorias para navio destinadas ao exterior, apenas por não se enquadrar especificamente na

hipótese prevista no inciso IX. Ou seja, como se o fato de se ter utilizado na legislação a expressão frete e armazenagem “na operação de venda”, excluísse a possibilidade do creditamento dos gastos com frete em qualquer outro momento anterior à venda.

No entanto, o fato de se aceitar o enquadramento de determinados tipos de fretes como insumos, não implica uma leitura do inciso II como uma “cláusula de fechamento”, capaz de abarcar qualquer bem ou serviço que guarde relação com a atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte. É realmente imprescindível que se verifique, no caso concreto, a essencialidade e relevância daquele bem ou serviço.

Conforme demonstrado pela Recorrente na exposição do seu processo produtivo, entendo que os serviços de (i) descarregamento da soja/milho no armazém, (ii) armazenagem até o momento que o navio atraca no porto e toda soja/milho é transferida para dentro do navio e (iii) elevação das mercadorias que transportam a soja e o milho para dentro do portão do navio são **essenciais** para que se proceda com a venda das mercadorias para o exterior.

Por outro lado, no que tange ao serviço de “despachante aduaneiro”, entendo que, considerando o já mencionado “teste de subtração”, tais serviços não levam à impossibilidade da realização da atividade produtiva da Recorrente. A utilização dos serviços não é imposta ao contribuinte, podendo este realizar pessoalmente o desembaraço das mercadorias. Tais serviços não atendem ao mencionado “teste de subtração”, de modo que não devem ser considerados como insumos.

Assim, especificamente quanto aos serviços de despacho aduaneiro, entendo que a glosa deve ser mantida. Em contrapartida, entendo que devem ser revertidas as glosas das despesas comprovadas relativas aos serviços de (i) descarregamento da soja/milho no armazém, (ii) armazenagem até o momento que o navio atraca no porto e toda soja/milho é transferida para dentro do navio e (iii) elevação que transportam a soja e o milho para dentro do portão do navio.

2.2. Das despesas com fretes interno (entre estabelecimentos)

No que se refere aos gastos com frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da contribuinte sustenta a DRJ que por serem serviços realizados após a finalização do processo produtivo dos sujeitos passivos, não poderiam ser considerados como insumos, e, portanto, não gerariam o respectivo crédito.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que seriam gastos com transporte para transferências de produtos dentro da mesma filial ou entre filiais, sendo tanto para transferência do material colhido na produção agrícola até o armazém quanto de insumos entre unidades filiais, representando, assim, etapa imprescindível para o seu processo produtivo.

Com razão a Recorrente.

Conforme consta do Laudo Técnico juntado, os produtos transportados nos fretes internos relacionado à colheita seriam principalmente grãos de soja e milho, enquanto aqueles relacionados à transferência de insumos entre filiais seriam os defensivos agrícolas, tais como inseticidas, herbicidas, fungicidas, além de grãos de milho e soja.

Destaco, ainda, os seguintes trechos do Laudo:

“Gastos com armazenagem são imprescindíveis ao processo que resulta na comercialização de bens e produtos. A empresa simplesmente não pode deixar de contratá-los. A armazenagem de bens destinados a revenda e de insumos importados é essencial, está estreitamente ligada à produção e acabarão por gerar receitas à entidade.”

10.04. Qual a importância do transporte adequado dos produtos entre o estabelecimento produtivo e o armazém/silo? Qual a perda potencial caso não ocorra o referido transporte, nos prazos e condições adequados, para fins das atividades da empresa?

O transporte adequado dos produtos entre o estabelecimento produtivo e o armazém é extremamente importante. Caso este não esteja dentro dos padrões necessários, pode ocorrer expressivas perdas resultantes da deterioração dos grãos e sementes.

(...)

Quando sob condições adversas, as sementes enfrentam uma sucessão de alterações que resultam na perda total de viabilidade, sendo estas: degradação das energias, danificação dos mecanismos de energia e síntese, redução da atividade respiratória e biossíntese, redução da velocidade de germinação, redução do potencial de armazenamento, redução de velocidade de crescimento e desenvolvimento das plantas, menor uniformidade no crescimento e desenvolvimento das plantas, menor resistência, redução no rendimento, redução da energia a campo, aumento das plântulas anormais e, por fim, a perda da capacidade de germinar.”

Destaco, ainda, algumas considerações trazidas pela própria Recorrente em seu Recurso:

Nessa senda, tais despesas são essenciais para a atividade da Recorrente, bem como são fretes na transferência de produtos “inacabados”, posto que grãos, os quais são limpos, analisados e apenas depois serão comercializados. Para escoar,

vender ou revender estes grãos é preciso que estes sejam colhidos no momento correto e, na hipótese de não serem carregados do campo para envio direto aos clientes, é preciso que estes sejam armazenados corretamente, para que não se deteriore, como já narrado.

Notem que aqui não se trata de produtos manufaturados, industrializados, como vastíssimo prazo de durabilidade, tais como televisores, refrigeradores, celulares, entre outros, os quais podem ser manejados e armazenados ao livre arbítrio dos fabricantes, sendo produtos efetivamente acabados. Diferente é a situação da Recorrente, que produz grãos, seres vivos, sementes, matéria orgânica, que se perde, deteriora e precisam ser transportados para que não se percam no campo.

O transporte correto, para estabelecimento adequado, no tempo e condições específicos são imprescindíveis para que se tenha um alimento de qualidade, para que as sementes mantenham sua qualidade, germinem e se desenvolvam da maneira adequada.

Quanto a este ponto, entendo que deve ser aplicada exatamente a mesma linha de raciocínio do item anterior, qual seja, de que, por não haver outra fase entre a produção/fabricação e a venda de determinados produtos, o frete para a transferência interna de um produto que acabou de ser produzido, enquanto em etapa anterior àquela de venda, deve ser analisado sob a ótica do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

A venda é o momento em que o sujeito passivo aufera a receita que será tributada, de modo que, até aquele momento, os gastos essenciais e relevantes para que tal operação possa ser executada devem ser reconhecidos como insumos.

Conforme demonstrado pela Recorrente, o frete entre as unidades se faz necessário e imprescindível como gasto inserido na logística de movimentação e até mesmo na própria qualidade dos grãos destinados a venda, representando, portanto, etapa essencial à atividade produtiva. Daí, o seu enquadramento como insumo.

Nesse contexto, verifica-se que o serviço de transferência interna configura etapa indispensável para que a mercadoria chegue em condições adequadas aos seus principais locais de venda, representando gasto essencial para que se concretize o objetivo final da produção: a venda. Em outras palavras, o frete mesmo entre estabelecimentos, vincula-se diretamente à atividade produtiva, devendo ser considerado, portanto, como insumo.

Assim, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas às despesas, devidamente comprovadas, com frete na transferência de produtos entre estabelecimentos.

2.3. Das despesas com partes e peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos

No que diz respeito às despesas com partes e peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos, entendeu a DRJ que os serviços de manutenção e os bens de reposição de máquinas e equipamentos podem gerar o direito ao crédito, desde que os bens a eles vinculados sejam utilizados no processo produtivo. No entanto, a interessada não teria juntado qualquer documento que pudesse comprovar que as partes e peças referem-se a máquinas efetivamente utilizadas no processo produtivo.

Sustenta a Recorrente, por sua vez, que a aplicação das partes e peças adquiridas no processo produtivo estaria devidamente comprovada pelo laudo elaborado pela ESALQ.

Analisando o seu Recurso Voluntário, é possível verificar que a Recorrente menciona alguns exemplos de maquinários e equipamentos utilizados em seu processo produtivo:

Foram registrados as máquinas e implementos utilizados nas operações, que se dividem entre próprias (Tabela 1) e de serviço terceirizado. Dentre as operações próprias estão plantio e pulverização, sendo o serviço de colheita de empresa terceirizada contratada.

EQUIPAMENTO	Ano	OPERAÇÃO
TRATOR CASE 315	2013	PLANTIO
TRATOR new holland T8	2013	PLANTIO
TRATOR new holland T8	2013	PLANTIO
TRATOR new holland TM 180 (Imagem 21)	2000	PLANTIO
TRATOR CASE PUMA 140 (Imagem 24)	2013	PLANTIO
TRATOR new holland TM 7040	2000	PLANTIO
PULVERIZADOR CASE 350 (Imagem 23)	2013	PULVERIZAÇÃO
PULVERIZADOR new holland SSP350	2013	PULVERIZAÇÃO
PULVERIZADOR new holland SSP350	2013	PULVERIZAÇÃO
PLANTADEIRAS JUMIL 13 LINHAS (Imagem 21)	2013	PLANTIO
PLANTADEIRAS JUMIL 28 LINHAS	2013	PLANTIO
PLANTADEIRAS JUMIL 28 LINHAS	2013	PLANTIO
PLANTADEIRAS JUMIL 28 LINHAS	2013	PLANTIO
REBOQUE TSI 14KTON	2014	PLANTIO
REBOQUE STARA 16KTON (Imagem 22)	2014	PLANTIO
CAMINHÃO COMBOIO Volkswagen 960 (Imagem 25)	2014	PLANTIO
GRADE	2013	GRADAGEM
GRADE	2013	GRADAGEM

Tabela 1: Maquinários e implementos de propriedade da AGREX DO BRASIL S/A verificados na visita, assim como suas destinações de uso.

Ademais, traz algumas das conclusões extraídas do laudo. Vejamos:

12.04. Quais tipos de partes e peças são utilizados e aplicados na manutenção das máquinas e equipamentos verificados? Quais delas incorrem no aumento de vida útil do bem em prazo superior a 1 (um) ano? No caso das máquinas, o trator pode ser dividido nas seguintes partes: motor, sistema de transmissão, sistema de rodado, eixo dianteiro, sistema de direção, sistema de freios, sistema hidráulico, sistema elétrico, tomada de potência (TDP) e barra de tração. O motor é composto por pistão ou êmbolo, biela, Virabrequim, eixo comando de válvulas, balancins, tuchos, válvulas, volante do virabrequim. Também apresenta sistemas complementares, sendo estes: sistema de alimentação de ar, sistema de alimentação de combustível, sistema de lubrificação e sistema de arrefecimento. Para a manutenção do motor, são necessárias chave de boca ou fixa, chave de estria ou estrela, chave de fenda, chave allen, chave L, necessitando também de outras ferramentas, como cintas de filtro, pincel espalmado, macaco hidráulico, cavaletes, calibrador de pneus, compressor. O sistema de alimentação de ar pode ser de diferentes tipos, sendo estes sistemas de filtragem de ar a banho de óleo, a seco ou papel e a conjugado ou misto. Os primeiros desses é composto por: pré-purificador tubo central, cuba, elemento filtrante primário ou removível e elemento filtrante secundário ou fixo. O a ar a seco ou papel possui os seguintes componentes: carcaça ou corpo, pré-purificador, elemento filtrante principal, elemento filtrante secundário ou de segurança, ciclizador válvula de descarga ou ejetor de poeira, indicador de restrição e condutor de admissão. Por fim, o sistema conjugado ou misto apresenta os mesmos componentes que os anteriores. O sistema de alimentação de combustível é composto pelos componentes: Tanque de combustível, torneira, copo sedimentador de água, bomba alimentadora, filtro(s) de combustível, bomba injetora, bico injetor, tubulações de baixa pressão, tubulações de alta pressão, tubulações de retorno e tubulação de respiro. O sistema de lubrificação possui os seguintes componentes: cárter, bomba de Óleo, filtro, galerias internas, manômetro e suspiro do motor. O sistema de arrefecimento possui os seguintes componentes: radiador, tampa do radiador, tubos de condução, bomba d'água, ventilador e correia, galerias internas do motor, líquido de arrefecimento, válvula termostática termômetro, grade protetora e/ou tela frontal do radiador. O sistema elétrico é composto por: bateria de acumuladores, motor de partida, gerador (alternador), regulador de carga, iluminação e sinalização, caixa de fusíveis e outros (acionadores, controladores e sensores). O sistema de transmissão do trator é composto por eixos e engrenagens, sendo seus componentes principais: embreagem, caixa de câmbio, diferencial, redutores. O sistema hidráulico é composto por: reservatório de óleo, filtro de sucção e de pressão, bomba de óleo hidráulica, comando hidráulico (alavancas), pistões (cilindros) ou motor hidráulico e tubulações. O eixo dianteiro de um trator 4x2 é composto por: eixo oscilante, barra telescópica, manga de eixo, ponta de eixo, cubo, rodado (roda e pneu), pino do eixo (pino da balança), parafusos de fixação e pinos graxeiros. Já para um trator 4x2 TDA: diferencial, articulação do redutor, junta universal (cruzeta), redutor dianteiro (cubo epicíclico), rodado (roda e pneu), pino do eixo (pino da balança), parafusos de fixação e pinos graxeiros. O sistema de direção e acionamento mecânico de um trator 4x2 possui os seguintes componentes: volante, coluna de direção, caixa de direção, braços da barra de direção, barras de direção – longitudinal e transversal, terminais de direção e pinos mestres das mangas de eixo. O de um 4x2 TDA: volante, coluna de direção, unidade

hidrostática, pistão hidráulico, barras de direção transversal, terminais de direção, reservatório de óleo, bomba hidráulica e filtros de sucção e de pressão.

O sistema de rodados é composto por pneu, aro, disco e batentes de fixação do disco. A tomada de potência (TDP) é composta por: capa de proteção, eixo da TDP, seletor de giros (quando for o caso), alavanca de acionamento, alavanca de emergência (botão) e embreagem de acionamento (mecânica e hidráulica). Destacam-se estas peças: parafuso, rolamento, correia e lubrificante. A barra de tração apresenta os seguintes componentes: suporte da barra de tração, barra de tração ("rabicho"), pinos travadores, roletes de movimentação (quando houver), pino de fixação, guia de pino ("boca de lobo"), pino de engate com trava e corrente de segurança. Nos equipamentos da unidade beneficiadora de grãos, as seguintes peças são substituídas constantemente: disco de semente e corte, rolamento, pistão, mangueira, parafusos, correias e canecas.

Com base nos documentos disponibilizados pela Agrex Brasil, foram trocadas diferentes peças das máquinas e equipamentos, sendo estes, exemplificados:

- SOQUETE FAROL FORD CARGO H7
- LAMPADA H7 24V
- LAMPADA PINGAO 24V
- LAMPADA 69 24V
- CHICOTE RESEVATORIO ÁGUA COMBUSTIVEL 2 TER
- CHICOTE
- LIMPA CONTATO ELETRICO 300 ML ORBI
- DESINGRIPANTE BRIL LUB FIT 300 – TECBRIL
- CAIXA P/FERRAMENTAS 5 GAVETAS 40 CM N 06
- BORRACHA DE SILICONE 50 G ALTA TEMP. PRETO
- TRAPO COSTURADO – GRAZIELA
- ABRAÇADEIRA PLASTICA 4.5 X 200 PTO
- ABRAÇADEIRA PLASTICA 4.5 X 300 PTO NATURAL
- ABRAÇADEIRA PLASTICA 4.8 X 400 PTO
- CHAVE IMPACTO PNEUMATICA 1/2" 69 KG JOGO
- CAMARA DE AR AG 1718 10.5/80-18 TR 15
- TENSOR DE CORRE
- CONJUNTO DE AÇO

Não é possível estimar o aumento da vida útil do maquinário com a troca específica de peças, porém pode-se afirmar seguramente que a manutenção preventiva, por evitar quebras aleatórias, evita o desgaste excessivo das peças e preserva a qualidade do maquinário.

12.06. Em suma, tais despesas com partes e peças de manutenção são essenciais e relevantes para a atividade da empresa com base nas conclusões das análises e testes realizados?

Sim. A ausência dessas partes e peças e, consequentemente, da manutenção realizada com seu uso, traria grandes prejuízos em qualidade, quantidade e suficiência do produto final da empresa. Sendo assim, tais despesas provaram-se essenciais e relevantes para a atividade da empresa, inclusive quando da contratação de empresas para prestação dos referidos serviços.

NOTA FISCAL	CNPJ AGREG	RAZÃO SOCIAL	CNPJ FORNECEDOR	RAZÃO SOCIAL FORNECEDOR	ITEM ADQUIRIDO
2979	10.515.7850031-04	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	04.230.5970001-11	MAGNORTE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA	OLEO
12626	10.515.7850022-13	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	04.054.0830001-52	E ROSA DE SOUZA EPP	PECAS PARA MANUTENCAO
17712	10.515.7850022-13	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	08.460.1960001-09	WILSON PEREIRA MARTINS E CIA LTDA	OLEO DIESEL
6627	10.515.7850022-13	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	23.433.3110003-01	COMERCIO DE COMBUSTIVEIS SAO FELIX LTDA	BORRACHA DE VEDACAO
2926	10.515.7850018-37	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	02.679.0260001-08	BALANCAS CAPITAL LTDA	OLEO 15W40
42	10.515.7850033-76	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	08.789.5020001-83	JOSE BISPO DE SENA ME	CAPO FLEXIVEL
217	10.515.7850022-13	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	13.194.0510001-43	C. CUNHA DA SILVA COMERCIO E SERVICOS	OLEO DE MAQUINA
948	10.515.7850022-13	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	09.414.5890001-49	A F J ELETRICA DE MOTORES LTDA	FILTRO DE AGUA
3118	10.515.7850022-13	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	04.230.5970001-11	MAGNORTE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA	BATERIA
8178	10.515.7850018-37	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	03.835.6560002-01	CACIQUE DERIVADOS DE PETROLEO LTDA	CAPO FLEXIVEL 750 V
6962	10.515.7850022-13	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	23.433.3110003-01	COMERCIO DE COMBUSTIVEIS SAO FELIX LTDA	ANEL DE VEDACAO
1256	10.515.7850028-09	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	23.433.3110003-01	COMERCIO DE COMBUSTIVEIS SAO FELIX LTDA	CAIBECOTE
10989	10.515.7850028-09	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	02.696.0140001-17	PETROSOLJA COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES LTDA	RODASEL
10813	10.515.7850028-09	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	02.696.0140001-17	PETROSOLJA COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES LTDA	MANCAL
1370	10.515.7850033-76	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	14.271.5080001-39	POTIGUAR PARAFUSOS LTDA	FILTRO COMBUSTIVEL
354	10.515.7850036-19	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	13.403.5670001-50	MANGUEPLUS COMERCIO DE CORREIAS E PECAS LTDA	BOMBA
1350	10.515.7850036-19	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	14.271.5080001-39	POTIGUAR PARAFUSOS LTDA	ELEMENTO FILTRO
15075	10.515.7850052-39	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	05.082.1450001-00	FREIRE & CIA LTDA	BIELA
15078	10.515.7850036-19	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	05.082.1450001-00	FREIRE & CIA LTDA	GUAS VALVULA
18681	10.515.7850052-39	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	08.460.1960001-09	WILSON PEREIRA MARTINS E CIA LTDA	JUNTA
1886	10.515.7850036-19	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	08.046.7270001-11	AGROVIDA COMERCIAL AGRICOLA LTDA	JUNTA COLETOR SCAPE MOTOR VOLVO PENTA
142	10.515.7850022-13	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	12.482.0750001-35	P F DE ALMEIDA NETO COMERCIO DE VIDROS	FILTRO
238	10.515.7850028-09	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	01.037.5200001-31	SATELITE COMERCIO E REPRESENTACOES LTDA	CAPO ELETRICO
1158	10.515.7850022-13	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	07.754.7930001-79	GETEC ELETROMECANICA LTDA	OLEO HIDRAULICO 68 PARA TOMBADOR
2107	10.515.7850028-09	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	01.586.1620001-20	PLANAL LUBRIFICANTES LTDA	FILTRO DE AR
27091	10.515.7850028-09	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	23.314.5940003-98	ALESAT COMBUSTIVEIS SA	FILTRO LUBRIFICANTE
1236	10.515.7850028-09	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	02.409.7830001-42	CASTELINHO COMBUSTIVEIS LTDA	PRODUCAO BRONZINA DE BIELA MOTOR GERADOR
1240	10.515.7850027-26	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	02.409.7830001-42	CASTELINHO COMBUSTIVEIS LTDA	PRODUCAO BRONZINA DE MANCAL MOTOR GERADOR
1289	10.515.7850025-46	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	02.409.7830001-42	CASTELINHO COMBUSTIVEIS LTDA	PRODUCAO PISTAO COM ANEL MOTOR GERADOR
7302	10.515.7850033-76	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	23.433.3110003-01	COMERCIO DE COMBUSTIVEIS SAO FELIX LTDA	PRODUCAO RETENTOR DE VALVULA MOTOR GERADOR
7741	10.515.7850033-76	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	23.433.3110003-01	COMERCIO DE COMBUSTIVEIS SAO FELIX LTDA	PRODUCAO SELO MOTOR GERADOR
390	10.515.7850018-37	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	04.253.5350007-10	J E CARVALHO JUNIOR E COMPANHIA LTDA	PRODUCAO TUCHOS DE VALVULAS MOTOR GERADOR
1292	10.515.7850031-04	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	03.912.0790001-15	PEDRO PAULO CANELADA COM E REPRESENTACOES	PRODUCAO SENSOR DE TEMPERATURA
1627	10.515.7850028-09	LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA	04.773.6110001-23	JAILSON P DA SILVA COMERCIO E REPRESENTACOES LTD	PRODUCAO ELEMENTO BOMBA INJETORA MOTOR GERADOR

Pelo exposto, entendo que a Recorrente foi capaz de comprovar a essencialidade e relevância dos referidos gastos com partes e peças para manutenção de máquinas e equipamentos utilizados em seu processo produtivo.

Destaco que em momento algum questionou-se a necessidade de ativação e consequentemente da utilização do crédito relativo aos itens glosados de acordo com os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos a eles relacionados. O ponto controvertido era tão somente a comprovação de que as partes e peças referem-se a máquinas efetivamente utilizadas no processo produtivo.

Feitas tais considerações, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas aos gastos com partes e peças, devidamente comprovados.

2.4. Dos créditos vinculados às receitas realizadas com suspensão da Cofins

Quanto aos créditos vinculados às receitas realizadas com suspensão da Cofins, sustenta a Recorrente que, ao contrário do realizado pelo auditor fiscal, apenas é exigido o estorno em relação aos insumos aplicados no processo produtivo de produtos vendidos com suspensão da Cofins.

Entendo assistir razão a Recorrente.

É o que dispunha expressamente o § 2º do art. 3º IN SRF nº 660/2006:

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

I - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º;

II - que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º; e

III - que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.

(...)

§ 2º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 8º e do § 4º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica cerealista, ou que exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou que exerça atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do caput, deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do art. 2º.

Posteriormente, mesmo com alteração da referida IN pela IN RFB nº 977/2009, o § 1º, do art. 3º, manteve a menção específica aos insumos:

Art. 3º A suspensão do pagamento das contribuições, na forma dos arts. 2º e 4º, alcança somente as vendas:

I - dos produtos referidos no inciso I do art. 2º, quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para a pessoa jurídica referida no inciso I do art. 4º;

II - dos produtos referidos no inciso II do art. 2º, quando efetuadas por pessoa jurídica que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM.

§ 1º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 33 da Lei Nº 12.058, de 2009, a pessoa jurídica vendedora de que trata o inciso I do caput, deverá estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos vinculados aos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do inciso I do art. 2º.

A redação também foi mantida com a alteração dada pela IN RFB nº 1.157/2011:

Art. 3º A suspensão do pagamento das contribuições, na forma dos arts. 2º e 4º, alcança as vendas:

I - dos produtos referidos no inciso I do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para as pessoas referidas no inciso I do art. 4º;

II - dos produtos referidos no inciso III do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para as pessoas jurídicas referidas no inciso II do art. 4º; e

III - dos produtos referidos no inciso IV do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica revendedora ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM.

§ 1º Conforme determinação do inciso II do § 5º do art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, a pessoa jurídica vendedora dos produtos de que tratam os incisos I a III do art. 2º, deverá estornar os créditos referentes à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição de insumos vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma dos referidos incisos do art. 2º.

Ocorre que, posteriormente, com a alteração dada pela IN RFB nº 1346/2013, o § 1º do art. 3º passou a contar a expressão “aquisição de bens utilizados na elaboração de produtos”:

§ 1º A pessoa jurídica vendedora dos produtos de que tratam os incisos I a III do art. 2º, deverá estornar os créditos referentes à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da aquisição de bens utilizados na elaboração de produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma dos referidos incisos do art. 2º, exceto no caso de venda dos produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 da NCM. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1346, de 16 de abril de 2013)

Feito tal excursus histórico do referido dispositivo, entendo que não há dúvida de que a interpretação trazida pelo contribuinte, isto é, de que apenas é exigido o estorno em relação aos insumos aplicados no processo produtivo de produtos vendidos com suspensão, é a que deve prevalecer.

Tal entendimento é corroborado pelo teor da Solução de Consulta nº 74 - SRRF08/Disit, a qual, em sua ementa, faz referência expressa ao vocábulo insumos constante na referida Instrução Normativa RFB nº 1.157/2011:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP PRODUTOS SUÍNOS E AVICULÁRIOS. VENDA COM SUSPENSÃO. ESTORNO DE CRÉDITOS. A pessoa jurídica deve estornar os créditos decorrentes da aquisição de insumos, de que trata o § 1º do art. 3º da IN RFB nº 1.157, de 2011, sempre que vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep na forma dos incisos I a III do art. 2º da referida IN, independentemente de os insumos terem sido importados ou adquiridos no mercado interno.

Pelo exposto, entendo que deve prevalecer nos presentes autos, a interpretação trazida pelo contribuinte de que apenas é exigido o estorno

em relação aos insumos aplicados no processo produtivo de produtos vendidos com suspensão da Cofins.

Dessa forma, voto por dar provimento a este pedido.

2.5. Dos créditos extemporâneos

Em relação às glosas relativas aos créditos extemporâneos, sustenta a DRJ que a Recorrente não teria apurado corretamente os créditos extemporâneos, já que para que um crédito apurado e reconhecido no mês de sua competência possa ser aproveitado em meses subsequentes, caso não seja utilizado em sua competência originária, devem ser efetuadas as devidas retificações nos Dacon e DCTF correspondentes ao período de origem.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que a legislação permite que os créditos das contribuições sejam aproveitados fora do mês de competência, não sendo necessário a retificação dos documentos mencionados, desde que o contribuinte seja capaz de demonstrar que não os utilizou em duplicidade.

Sobre a possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos decorrentes do regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, é importante destacar os arts. 3º, § 4º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

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

Extrai-se do referido dispositivo, que não há na legislação em vigor qualquer disposição que vede o aproveitamento de créditos de forma extemporânea, bem como inexistência qualquer exigência de retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), conforme defendido pela DRJ.

Nesse sentido, é o entendimento adotado pelos Acórdãos nºs 9303-008.635 e 9303-006.248, proferidos pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2008 CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. SEM NECESSIDADE PRÉVIA DE RETIFICAÇÃO DO DACON. POSSIBILIDADE. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrado a

inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte. (Acórdão nº 9303-008.635 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Conselheiro Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Conselheira Redatora Designada Érika Costa Camargos Autran - Sessão de 15 de maio de 2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS Ano-calendário:2007 CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. Na forma do art. 3º, §4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFD PIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS). (Acórdão nº 9303-006.248 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Conselheiro Relator Charles Mayer de Castro Souza – Sessão de 25 de janeiro de 2018)

Vale destacar que a necessidade de retificação das declarações originais tem como fundamento o fato de que, o contribuinte, ao assim proceder, é capaz de comprovar o não aproveitamento em duplicidade do crédito pleiteado.

Não se nega a importância de tal preocupação. A retificação, porém, não pode ser considerada como a única forma de demonstração inequívoca de que o aproveitamento, afora do mês em que o gasto incorrido, não teria gerado um duplo aproveitamento de créditos.

Dessa forma, desde que o direito ao crédito reste comprovado e esteja no prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, deverá ser reconhecido o direito do contribuinte ao aproveitamento de créditos extemporâneos.

Ocorre que, no presente, a contribuinte apenas alega a possibilidade de se aproveitar os créditos em competência diversa daquela em que os gastos foram incorridos e que a não utilização em duplicidade seria questão incontroversa nos autos.

A Recorrente, contudo, não juntou qualquer documento que fosse capaz de demonstrar inequivocamente que tais créditos não teriam sido utilizados anteriormente. Tratando-se a compensação de processo de iniciativa do contribuinte, é dele o ônus de comprovar as suas alegações.

Não tendo, portanto, a Recorrente se desincumbido do seu ônus probatório quanto a este item, deve ser mantida a glosa realizada pela autoridade fiscal.

Diante todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para (i) reverter as glosas relativas aos gastos com (i.i) serviços de (i.i.i) descarregamento da soja/milho no armazém, (i.i.ii) armazenagem até o momento que o navio atraca no porto e toda soja/milho é transferida para dentro do navio e (i.i.iii) elevação que transportam a soja e o milho para dentro do porão do navio; (i.ii) fretes, devidamente comprovados, na transferência de produtos entre estabelecimentos; e (i.iii) peças de reposição e manutenção de máquinas e (ii) proceder ao recálculo dos estornos estritamente com base no quanto determinado pelo art. 3º, § 1º da IN 660/2006 e as que lhe sucederam (apenas em relação aos insumos).

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para (i) reverter as glosas relativas aos gastos com (i.1) serviços de armazenagem; (i.2) fretes, devidamente comprovados, na transferência de produtos entre estabelecimentos; (i.3) peças de reposição e manutenção de máquinas; (i.4) elevação para transportar a soja e o milho para dentro do portão do navio; (i.5) descarregamento da soja/milho no armazém, e (ii) proceder ao recálculo dos estornos estritamente com base no quanto determinado pelo art. 3º, § 1º da IN 660/2006 e as que lhe sucederam (apenas em relação aos insumos).

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator