



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10120.900060/2016-97</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3102-002.965 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 14 de outubro de 2025                                |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | AGREX DO BRASIL LTDA.                                |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. PRINCÍPIO DA LIVRE CONVICTÃO FUNDAMENTADA.

Não há que se falar em nulidade do v. acórdão recorrido, quando as questões decididas pelo r. decisum foram devidamente motivadas, observando o princípio da livre convicção fundamentada.

MATÉRIAS IMPERTIENTES À DEMANDA. NÃO CONHECIMENTO.

As alegações que envolvem matéria distinta daquela debatida nos autos não devem ser conhecidas, por impertinência ao deslinde da controvérsia.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, em especial no caso de pedido de restituição decorrente de contribuição recolhida indevidamente.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS ATIVOS IMOBILIZADOS.

Não havendo regras específicas na legislação das contribuições do PIS e da Cofins acerca do cálculo dos “encargos de depreciação”, é possível recorrer à legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) na busca de tais regras, sendo, portanto, aplicável as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE. INSUMO SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N. 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, conforme estabelecido na Súmula CARF nº 188.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

DESPESAS PORTUÁRIAS. MOVIMENTAÇÃO DE CARGAS. CRÉDITO INSUMO. IMPOSSIBILIDADE

Segundo a súmula CARF 232, as despesas portuárias na exportação de produtos acabados não configuram insumos para fins de crédito de PIS/COFINS.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar o processo da seguinte forma: i) por unanimidade, por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias impertinentes ao deslinde da controvérsia (tópico IV. 3.7 Da Apropriação de Créditos Extemporaneos – Legalidade do Recurso Voluntário), e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade do Despacho Decisório e do v. acórdão recorrido, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para o fim de reverter as glosas relativas aos gastos com (a) bens para laboratório de análises e serviços de análise de solos e qualidade; (b) armazenagem até o momento que o navio atraca no porto e toda soja/milho é transferida para dentro do navio ; (c) com fretes devidamente comprovados, na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero; (d)despesas com aluguel de vagões incorridas junto a Ferrolease; e (e) encargos do ativo

imobilizado, conforme as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), na Instrução Normativa RFB nº 1700/2017; e ii) por voto de qualidade, para manter as glosas sobre: (a) combustíveis e lubrificantes; (b) serviços de descarregamento da soja/milho no armazém; (c) elevação que transporta a soja e o milho para dentro do porão do navio; d) fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos; e (e) peças de reposição e manutenção de máquinas. Restaram vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues e Joana Maria de Oliveira Guimarães que davam provimento ao recurso em relação a tais itens. Designado o conselheiro Pedro Sousa Bispo para redigir o voto vencedor.

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo – Presidente e Redator designado**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto[a] integral), Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Fabio Kirzner Ejchel, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, o conselheiro(a) Jorge Luis Cabral.

## RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela 6ª Turma Recursal de DRJ:

*Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão da 31ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, sessão de 26 de agosto de 2021, que julgou a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte acima identificada improcedente.*

*Adoto o relatório elaborado pelo julgador a quo:*

*Trata-se de Despacho decisório, de nº 118999214, proferido pela Delegacia da RFB de Goiânia/Go, em 03/02/2017, que reconheceu parcialmente o crédito discutido no Per/Dcomp nº 33281.69902.291112.1.1.08-0380, relativo ao período de apuração de 01/10/2011 a 31/12/2011, relativo a Pis/Pasep não-cumulativo - mercado externo, no valor de 17.935,87.*

*A decisão em questão baseou-se na Informação Fiscal SEORT/DRF GOIÂNIA/GO Nº 122, DE 04 DE NOVEMBRO DE 2016, formalizada para tratar de compensações diversas*

*declaradas pela empresa em epígrafe, no período compreendido entre os anos de 2010 a 2011, conforme liminar deferida no Mandado de Segurança nº 1000689-13.2015.4.01-3500.*

*Com a intenção de realizar a análise dos créditos pleiteados, foi aberto o TDPF 0120100.2015.00405-0, para a análise de todos os pedidos de ressarcimento dos créditos de PIS e Cofins pendentes.*

*Na Informação Fiscal, a autoridade relata a atividade comercial da fiscalizada:*

*07. Em resposta à intimação (fl. 514), a contribuinte apresentou seu Estatuto Social, que tem por objeto as seguintes atividades: (a) comércio varejista e; atacadista de insumos agrícolas e sementes em geral; (b) compra, venda, importação e exportação de insumos agrícolas; (c) produção rural; (d) parcerias agrícolas; (e) prestação de serviços de administração, padronização e análise de grãos; (f) transporte rodoviário de carga, (g) locação de bens móveis e imóveis, (h) exploração comercial das atividades de armazém-geral, na forma prevista no Decreto nº 1.102, de 21 de novembro de 1903, exercendo as atividades de guarda e conservação de mercadorias e a emissão de títulos; (i) produção e beneficiamento de sementes e de cereais em geral (atividade cerealista), incluindo a padronização, armazenagem e comercialização de grãos e cereais; (j) certificação de sementes; (k) re-embaladora de sementes; (l) laboratório de análise de sementes; (m) produção e comércio de ingredientes para alimentação animal; (n) Industrialização de produtos vegetais para a produção de ingredientes para alimentação animal (farelo de soja, óleo de soja, etc); (o) comercialização no atacado e no varejo e exportação de ingredientes para alimentação animal; (p) posto de abastecimento; (q) participação, como acionista, sócia ou quotista em outros empreendimentos do mesmo ramo ou de ramos diversos de atividade. Inclui-se, ainda, a atividade de armazenagem de produtos agropecuários, podendo inclusive emitir certificados de depósito agropecuário (COA) e warrants (WA), na forma da Lei nº 9.973, de 29 de maio de 2000, e da Lei nº 11.706, de 30 de dezembro.*

*Em seguida, informa que a empresa possui três processos produtivos, passando a detalhar a auditoria realizada:*

*10. A contribuinte foi intimada a esclarecer quais são as mercadorias e os produtos acabados, sua classificação fiscal segundo a NCM e as respectivas bases legais para as saídas com isenção, suspensão, alíquota zero e não alcançadas pela incidência das Contribuições.*

*11. Em resposta (fls. 514 – item D), suscitou os seguintes dispositivos legais: inciso I, Parágrafo único, art. 54 da Lei nº 12.350/2010; Lei nº 12.865/2013, artigo 29; incisos de I a VI do art. 1º da Lei nº 10.925/2004; e inciso I, § 2º, art. 3º da Lei nº 10.485/2002.*

*ECD – Escrituração Contábil Digital 12. A contribuinte foi intimada e re-intimada a demonstrar seus créditos conforme as rubricas do Dacon (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais).*

*13. Em resposta, apresentou planilhas em meio digital que pouco refletiam os valores apurados nos Dacons (fl. 709 – Planilhas da Contribuinte).*

*14. A partir da contabilidade (ECD), foi possível reconstituir a base de cálculo das contribuições, chegando-se a valores bem próximos aos dos Dacons, quando não,*

*iguais. A conta COFINS/CRÉDITO - APURACAO DACON foi a matriz dessa reconstituição.*

*15. Cópia da reconstituição foi encaminhada à contribuinte para manifestação. Em resposta, apresentou planilha comentada indicando alguns itens em que não tomou créditos no Dacon. Sendo assim, para o período de 2010 e 2011, serão utilizados os dados da contabilidade até o limite de crédito solicitado em cada rubrica do Dacon (fl. 709).*

*16. Para 2011, o “Razão” das contas geradoras de créditos utilizadas pela contribuinte estão consolidadas no arquivo denominado Contas geradoras de crédito consolidadas dentro da pasta Livros Razão (fl. 709).*

*Com base nas alegações e documentos apresentados, o auditor passa a verificar os créditos apurados pela contribuinte, relacionando inicialmente a fundamentação legal que embasou seus atos, com ênfase para as Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004.*

*No que tange aos bens utilizados como insumos, desconsidera os créditos apurados em função de despesas que não considera insumos, tais como as relacionadas a laboratório de análises e manutenção de todos os tipos, além de combustíveis e lubrificantes utilizados em gerador de energia elétrica e veículos leves.*

*Já no que se refere aos serviços, foram glosados aqueles créditos calculados em relação a despesas com análise de solos, inspeção de qualidade, carga e descarga, despesas com despachantes aduaneiros, consultorias, despesas de alimentação, transporte de pessoal, material para copa/cozinha e manutenções de todos os tipos.*

*Nessa toada, prossegue a fiscalização:*

*25. Para as despesas glosadas de Carga/Descarga de Soja, mesmo que se enquadrassem no conceito de insumos, os créditos para a fornecedora de serviços SINTRAM – Sindicato dos Trabalhadores de Movimentação de Mercadorias em Geral de Rio Verde (CNPJ 02.362.119/0001-30) – não poderiam ser admitidos em razão do disposto no artigo 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Diplomas legais: Lei nº 9.718, de 1998, artigos 2º e 3º; MP nº 2.158-35, de 2001, artigos 13 e 14, X; IN 247, de 2002 e PN CST nº 5, de 1992.*

| REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL                                                                                                                                                                                                    |                                        |                                                     |                 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------------------------------------|-----------------|
| CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA                                                                                                                                                                                              |                                        |                                                     |                 |
| <br>NÚMERO DE INSCRIÇÃO<br><b>02.362.119/0001-30</b><br>MATRIZ                                                                                   |                                        | COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE<br>SITUAÇÃO CADASTRAL |                 |
|                                                                                                                                                                                                                                   |                                        | DATA DE ABERTURA<br>09/08/1977                      |                 |
| NOME EMPRESARIAL<br><b>SINDICATO DOS TRAB NA MOV DE MERC EM GERAL DE RIO VERDE</b>                                                                                                                                                |                                        |                                                     |                 |
| TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA)<br><b>SINTRAM</b>                                                                                                                                                                    |                                        |                                                     |                 |
| CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL<br><b>94.30-8-00 - Atividades de associações de defesa de direitos sociais</b>                                                                                                |                                        |                                                     |                 |
| CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDARIAS<br><b>94.93-6-00 - Atividades de organizações associativas ligadas à cultura e à arte</b><br><b>94.99-5-00 - Atividades associativas não especificadas anteriormente</b> |                                        |                                                     |                 |
| CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA<br><b>399-9 - A ASSOCIAÇÃO PRIVADA</b>                                                                                                                                                    |                                        |                                                     |                 |
| LOGRADOURO<br><b>R ANTONIO B ATAIDES</b>                                                                                                                                                                                          | NÚMERO<br><b>26</b>                    | COMPLEMENTO                                         |                 |
| CEP<br><b>75.902-550</b>                                                                                                                                                                                                          | BARRIO/DISTRITO<br><b>JARDIM GOIAS</b> | MUNICÍPIO<br><b>RIO VERDE</b>                       | UF<br><b>GO</b> |
| ENDEREÇO ELETRÔNICO                                                                                                                                                                                                               |                                        | TELEFONE                                            |                 |
| ENTE FEDERATIVO RESPONSÁVEL (EFR)<br>*****                                                                                                                                                                                        |                                        |                                                     |                 |
| SITUAÇÃO CADASTRAL<br><b>ATIVA</b>                                                                                                                                                                                                |                                        | DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL<br><b>03/11/2005</b>     |                 |
| MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL                                                                                                                                                                                                      |                                        |                                                     |                 |

26. Os valores serão glosados estão destacados na planilha Base cálculo Créditos Dacon, bem como na planilha oriunda do Razão da conta COFINS/CREDITO - APURACAO DACON. Nesta última há uma aba específica para este tópico com a indicação de qual item foi glosado (fl. 709).

Despesas com energia elétrica, em cujas faturas identificou-se que o fornecedor não era empresa de energia elétrica, também foram desconsideradas para fins de cálculo de créditos da não-cumulatividade.

Sobre aluguéis de máquinas e equipamentos, encontramos o seguinte na Informação Fiscal:

30. Ao confrontar as despesas de Aluguéis de Prédios informadas no Dacon, verifica-se que, em alguns meses, a contribuinte apura os valores desta rubrica somando com as despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos em sua contabilidade (SPED-ECD).

31. Como há permissivo legal para a tomada de créditos de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos e estão informados no Dacon, mesmo que em rubrica diversa, conclui-se por aceitar a tomada de créditos.

32. Em setembro de 2010, constata-se a tomada de créditos sobre despesas com manutenção de equipamentos de informática, conta 33101015001 DESP. C/ INFORMATICA – MANUTENCOES. Os créditos sobre essa conta serão glosados por não serem despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos e por não se enquadrarem como serviços utilizados como insumos.

33. Os valores glosados estão destacados na planilha Base cálculo Créditos Dacon, bem como na planilha oriunda do Razão da conta Razão Cofins a recuperar 08 e 09 2010.

Seguindo na análise, a autoridade fiscal glosou créditos apurados sobre despesas de contraprestação com arrendamento mercantil, pois as operações apontadas

*pela contribuinte na verdade não atendem ao disposto na legislação, para serem enquadradas como tais. Trata-se, na verdade, de aluguéis de veículos para transporte de grãos, sobre os quais a legislação pertinente não autoriza a apuração de créditos da não-cumulatividade.*

*34. Para os meses de novembro e dezembro de 2011, o valor creditado no Dacon é superior ao escriturado em sua contabilidade. Desta maneira serão considerados apenas os valores da ECD.*

*35. Para 2011, todas as contas geradoras de créditos utilizadas pela contribuinte estão no arquivo denominado Contas geradoras de crédito consolidadas dentro da pasta Livros Razão.*

*36. Os valores glosados estão destacados na planilha Base cálculo Créditos Dacon. Na planilha oriunda do Razão da conta COFINS/CRÉDITO - APURACAO DACON, estão destacados os valores considerados como base de cálculo dos créditos (fl. 709).*

*Com relação aos fretes, assim dispôs o fiscal:*

*40. Conforme resposta da contribuinte, verifica-se a tomada de crédito de fretes entre estabelecimentos da contribuinte, fretes sobre a aquisição de insumos de alíquota zero e fretes de transporte entre a lavoura e o armazém.*

*41. Os fretes entre estabelecimentos serão glosados em razão do disposto no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003.*

*42. Da leitura do dispositivo supracitado, vê-se que a previsão legal expressa o direito ao crédito somente para os serviços de armazenagem e frete pagos a pessoas jurídicas, vinculados às operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*43. Sendo assim, as hipóteses de creditamento sobre fretes não abrangem o transporte de produtos entre seus estabelecimentos. Como se vê, referida operação refere-se a frete empregado no transporte interno. Logo, não se tratando de despesas com fretes utilizados no transporte de insumos adquiridos para fabricação de bens destinados à venda e nem de fretes nas operações de vendas desses bens diretamente ao adquirente (comprador), referidas despesas não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições.*

*44. Considerando-se, portanto, a interpretação restritiva da legislação sobre a não cumulatividade das contribuições sociais, a qual, especialmente em termos de benefícios, depende de previsão expressa, não se pode estender os efeitos dessa norma permissiva a outras despesas diversas daquelas previstas na legislação.*

*45. Também serão glosados os créditos de fretes vinculados aos insumos de alíquota zero, conforme fundamentação a seguir.*

*46. A Receita Federal tem admitido, em alguns casos, que o frete na aquisição de bens para revenda ou utilizados como insumos, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens, pode, nos termos do art. 3º, I e II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, gerar créditos de contribuição para o PIS e de Cofins, já que, nessa situação, ele integra o valor de aquisição.*



47. Entretanto, para que o frete seja considerado como custo de aquisição, ou seja, integre o valor do bem, além de estar sujeito à incidência da contribuição, é necessário que a aquisição do bem também dê direito à apuração de crédito.

48. Em suma, como não é possível a concessão de créditos da Contribuição para o Pis e da Cofins decorrentes de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição (“bem principal”), o frete relativo a esses bens (“acessório”) não pode ser admitido como crédito. Dito isso, não foram acatadas como geradoras de crédito os fretes de compra de insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições (artigo 1º da Lei 10.925/04 c/c artigo 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003).

49. Será ainda glosada a tomada de créditos sobre as despesas de elevação portuária e despesas com despachantes aduaneiros por ausência de previsão legal.

Seguindo na análise, a autoridade fiscal glosou créditos apurados sobre despesas de contraprestação com arrendamento mercantil, pois as operações apontadas pela contribuinte na verdade não atendem ao disposto na legislação, para serem enquadradas como tais. Trata-se, na verdade, de aluguéis de veículos para transporte de grãos, sobre os quais a legislação pertinente não autoriza a apuração de créditos da não-cumulatividade.

70. Como se verifica nos excertos transcritos, que não esgotam uma lista exemplificativa, quando um dispositivo da legislação tributária quer alcançar os bens classificados como veículos, cita-os expressamente. Ademais, como muitas vezes acima se vê, quando outros bens, além de veículos, devem ser alcançados pelo mesmo dispositivo, o termo veículos aparece junto com eles, como é o caso de máquinas ou de equipamentos, elucidando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas.

Quanto aos créditos a descontar, apurados em função da depreciação com base no valor de aquisição, consta no relatório fiscal que a empresa fiscalizada considera o custo de aquisição depreciado, para quaisquer bens, como sendo o prazo de 48 meses.

Ainda sobre o tema, discorre a autoridade fiscal:

80. Os dispositivos legais que regem a depreciação em 48 meses versam apenas sobre aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços.

81. Sendo assim, os créditos sobre edificações, veículos e motocicletas serão glosados por ausência de previsão legal.

Adentrando na rubrica, “outras operações com direito a crédito”, a auditoria desconsiderou créditos relacionados às partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados nas atividades produtivas da manifestante, por não se enquadrarem no conceito de insumo.

Com referência às saídas no mercado interno, informa que muitas delas se realizaram com suspensão das contribuições ao PIS/Pasep, ou ainda com alíquota zero, correlacionando longa legislação a respeito do assunto. Tendo em vista o exposto, estornou os créditos vinculados às saídas com suspensão.

Ao final dos trabalhos, houve reconhecimento de direito creditório no valor de 0,00, conforme consta do Despacho Decisório de nº 118999214, às fls. 347 dos Autos.



**Cientificada da decisão contra si proferida em 20/02/2017, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 13/03/2017, alegando inicialmente a tempestividade da peça recursal, fazendo a seguir um breve relato dos fatos que levaram ao reconhecimento parcial de seu direito creditório.**

Argumenta a seguir que existem sérias nulidades no Despacho Decisório, sendo que a principal seria a falha em não efetuar a correta identificação da matéria tributável, o que teria ocasionado prejuízo quando da realização da defesa.

Adentrando ao mérito, a defendente menciona o conceito de insumo que considera correto, sendo que qualquer bem aplicado ou consumido na produção ou fabricação de produto dá ensejo ao creditamento para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Nessa toada, cita doutrina e jurisprudência que entende balizar seus argumentos, prossequindo na alegação a respeito da existência de um conceito próprio de insumos para fins do PIS e da Cofins, à luz da essencialidade, corrente essa que, segundo ela, é majoritária no âmbito tributário e que pode ser vista como um conceito ponderado pautado na essencialidade, no qual tudo aquilo que é essencial para a atividade exercida, dentro de uma análise específica e individual, é insumo.

Critica o entendimento esposado nas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, da seguinte forma:

*Com efeito, emerge nessa corrente dominante o entendimento de que a pretensão das Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04 editadas pela Receita Federal do Brasil está em desacordo com o comando normativo contido nos arts. 3º, das citadas Leis, pois que não se poderia vincular a não cumulatividade inerente às contribuições ao PIS e à COFINS, que gravam a receita bruta das empresas, ao pressuposto de que os dispêndios concessores de crédito fossem apenas aqueles ligados fisicamente ao processo produtivo, no sentido de entender como insumos apenas os itens que neles se desgastam.*

Após longa exposição quanto ao conceito de insumo, inicia a contestação das glosas de despesas de bens para laboratórios de análises e serviços de análises de solos e qualidade, alegando que tais despesas são indispensáveis para sua atividade.

*As análises e testes laboratoriais são indispensáveis – até mesmo porque exigido por lei – para sua atividade (agronegócio). Dentro do seu processo produtivo, especialmente de sementes, a Manifestante tem necessidade de ter um acompanhamento periódico com base em análises laboratoriais. As referidas análises têm início momentos antes do processo de colheita, pois nesta etapa será analisado os campos em produção, para avaliar se ele atende os padrões exigidos em lei para produção de sementes e, posteriormente, para internalizá-los. Uma vez internalizada, as análises seguem por todo o processo produtivo dentro da unidade, que abrange a classificação, durante e após o beneficiamento das sementes.*

*O objetivo principal das atividades laboratoriais é gerar informações detalhadas sobre o potencial de desempenho das sementes, através dos testes especializados e padronizados, que são adjuvantes na identificação de problemas e suas possíveis causas, para minimizar riscos em qualquer fase de produção, ou seja, da pré-colheita até o momento de semeadura.*

*Dentro da política adotada pela Manifestante, é premissa assegurar o nível de qualidade e a confiabilidade dos resultados das análises das sementes, por meio de profissionais qualificados e boas práticas, baseadas em métodos e procedimentos estabelecidos, proporcionando, assim, a busca pela melhoria contínua da eficácia do sistema de gestão, mediante cumprimento dos requisitos técnicos legalmente exigidos para tanto.*

*Os principais testes realizados são: análise de pureza, verificação de espécies e cultivares, exame de sementes nocivas, germinação, peso de mil sementes, dano mecânico, teor de água (grau de umidade), tetrazólio, teste de emergência em areia, envelhecimento acelerado, análise bromatológica, teste de uniformidade/classificação por peneira e teste a frio, além de outros que podem ser aplicados para cada caso.*

*Ademais, tais testes além de manter a qualidade do produto produzido pela Manifestante É TAMBÉM FRUTO DE EXIGÊNCIA LEGAL. No Brasil, para produção e comercialização de sementes, se faz necessário seguir e atender a normas e padrões estabelecidos pelo Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento (MAPA), conforme exigido pela Lei Federal nº 10.711, de 05 de agosto de 2003, que dispõe sobre o Sistema Nacional de Sementes e Mudanças e dá outras providências, além da Instrução Normativa (IN) nº 09/2005.*

*Na referida IN estão detalhadas todas as análises laboratoriais exigidas pelo MAPA, com todos os requisitos para obtenção da certificação e autorização, entre diversos outros aspectos importantes.*

*Sobre as despesas com lubrificantes e combustíveis, alega que são estes insumos utilizados no maquinário da atividade agrícola, devendo tais glosas ser revertidas.*

*Quanto aos gastos com serviços portuários e aduaneiros, argumenta a manifestante serem eles essenciais, cruciais e necessários, para a organização logística e para embarque com finalidade de os produtos chegarem ao consumidor final em outro país. Aduz que, para tanto, a contratação de empresas nacionais para prestação de serviços de elevação portuária, dentro do porto, e de despachantes aduaneiros se revestem nas características de verdadeiros insumos.*

*No que se refere aos fretes, protesta a manifestante contra as glosas daqueles que foram calculados quando da transferência de soja em grãos, dos estabelecimentos produtivos e nas remessas para armazém e depósito.*

*No caso em epígrafe os produtos foram transportados entre estabelecimentos da Manifestante, entre estabelecimentos produtivos para armazéns próprios e para armazéns de terceiros em remessas e depois retornaram para o estabelecimento industrial (remessa e retorno – CFOP's 5.905 e 5.906 – fls. 225), configurando tais despesas tanto hipótese de frete pago a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados, quanto, indiretamente, como frete pago à pessoa jurídica no qual o custo do serviço, suportado pela Manifestante, é apropriado ao custo de aquisição do bem que será revendido.*

*Nessa senda, tais despesas são essenciais para a atividade da Manifestante, integrando o próprio custo, bem como são fretes na transferência de produtos inacabados que posteriormente serão comercializados.*

*Nessa toada, relata jurisprudência administrativa que entende caucionar seus argumentos, finalizando assim:*

*Portanto, devem de ser considerados créditos válidos as despesas com fretes sobre transferências de matérias-primas realizados entre os estabelecimentos e na remessa para armazém dentro do seu contexto produtivo, nos termos do art. 3º, II e IX da Lei nº 10.833/03.*

*Menciona a seguir longa jurisprudência que entende caucionar suas alegações.*

*Já no que se relaciona aos fretes vinculados a insumos adquiridos à alíquota zero, comenta que o entendimento a respeito do assunto, esposado pela Receita Federal, não deve prosperar...*

*(i) Porque na legislação do PIS não há uma prerrogativa que conceda alíquota zero, isenção ou suspensão aos serviços de transportes cujo produto esteja elencados a esses benefícios; e*

*(ii) Porque tal vedação imposta pelo fisco fere o princípio da não-cumulatividade, visto que os serviços de transporte foram tributados pelo PIS (Cofins)...*

*(...)*

*Diante de todo o exposto, e aqui destacando as recentes decisões do CARF, conclui-se que em relação aos serviços de fretes nas aquisições de insumos e de bens para revenda tributados à alíquota zero, isenção ou suspensão do PIS, deve ser revertida a decisão que negou o direito ao crédito da Manifestante, seja pelo fato que as Leis do PIS e COFINS não vedam expressamente tais créditos, seja pelo fato de que há entendimento consolidado no CARF de que tais serviços geram sim direito ao crédito do PIS, uma vez que tais serviços de transporte (frete) são REGULARMENTE tributados pelo PIS e COFINS.*

*Sobre a rubrica “outras operações com direito a crédito”, manifesta-se a empresa, colacionando ainda jurisprudência para balizar seus argumentos:*

*A posição adotada pela Secretaria da Receita Federal é uniforme e pacífica no sentido de admitir apropriação de créditos de PIS/COFINS sobre as despesas com aquisição de partes e peças de reposição, usadas na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, tendo em vista que tais despesas estão abrangidas no conceito de insumos para fins de crédito a ser descontado do PIS.*

*Impede destacar que é condição para que os serviços de manutenção gerem crédito o emprego em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços, o que de fato ocorre em relação a Manifestante.*

*Diante do exposto, devem ser mantidos os créditos por todas as razões acima expostas, especialmente pelo fato de que a própria Receita Federal entende que os créditos são passíveis de apropriação. Da forma como agiu o auditor fiscal não respeito a vinculação inerente a sua atividade, desrespeitando e não aplicando o próprio entendimento do fisco sobre o tema.*

*Protesta contra as glosas realizadas sob o título de “saídas – mercado interno”, da seguinte forma:*

*Tendo em vista que a saída de produtos suspensos, como soja, milho, fertilizantes, sementes, entre outros, por força de previsão da Lei nº 12.350/2010, regulamentada pela Receita Federal através da Instrução Normativa RFB nº 1.157/2011, a referida IN exige o estorno dos créditos vinculados aos INSUMOS aplicados no produto vendido com suspensão. Veja há destaque em letras garrafais para a palavra INSUMO, pois apenas em relação aos INSUMOS exige-se o estorno de créditos. NÃO É TODO E QUALQUER CRÉDITO QUE DEVE SER ESTORNADO.*

*Nesse sentido, diz que o fiscal se equivocou, uma vez que apenas os insumos aplicados no processo produtivo, de produtos vendidos com suspensão do PIS/Pasep ou da Cofins, devem ser estornados. Alista julgamentos do CARF que entende confirmarem seu entendimento.*

*Alega que o entendimento do fiscal, no que concerne às glosas proferidas sobre as despesas incorridas nas operações de arrendamento mercantil, é equivocado, posto que:*

*Duas são as linhas de argumentação do auditor fiscal e ambas serão confrontas e derrubadas, por terem sido construídas sob alicerces jurídicos e conceituais vagos e sem solidez. De início o auditor fiscal tenta descaracterizar tais créditos sob o argumento que a operação não se conceitua como arrendamento mercantil. Depois busca desnaturar também tais créditos sob a vertente de não estarem inseridos como aluguéis de máquinas ou equipamentos, por supostamente entender que o bem arrendado é um veículo e que (para veículos) não há previsão legal de crédito.*

*Nada mais do que absurdo, mirabolante, sem nexos e que visa exclusivamente lesar o contribuinte em detrimento do poder público, manifestado por sua sede arrecadatória desproporcional. Seja na característica de verdadeiro arrendamento mercantil que é, seja como despesa com aluguel de equipamento, a verdade é que o crédito em relação às despesas pagas a empresa FERROLEASE S/A devem ser reconhecidos, com reversão das glosas.*

*Discorre então sobre o sentido do leasing, explicando que por vezes aluguel e arrendamento se confundem. Nas suas palavras:*

*Podemos verificar aqui que não há uma separação nítida de conceitos, situações em que muitas vezes aluguel e arrendamento se confunde. Ademais, o arrendador não precisa, necessariamente, ser pessoa jurídica com atividade financeira, pois existem hipóteses que até mesmo a pessoa física pode ser arrendadora. O que é importante ter em mente é que é um contrato pelo qual uma parte adquire o bem escolhido pelo arrendatário, e este o utiliza durante o contrato, mediante o pagamento de uma contraprestação.*

*Argumenta ainda que, acaso a despesa fosse classificada como aluguel, deveria ser enquadrada dentre as máquinas e equipamentos, posto que o objeto dos contratos de arrendamento mercantil são os vagões hoppers HTF, cujos modelos foram colacionados na peça recursal.*

*Contesta o enquadramento dos vagões citados como “veículos”, conforme realizado pela auditoria:*

*As fotos acima são exemplos clássicos dos vagões utilizados pela Manifestante e objeto do arrendamento em questão. São vagões que podem chegar a pesar mais de 130.000 kg, destinados ao transporte de grãos, sementes, calcário etc., e que*

*não funcionam sem um veículo motorizado para os puxarem. Segundo dicionário Wikipédia, máquina “é um dispositivo que utiliza energia e trabalho para atingir um objetivo pré-determinado”, enquanto equipamento é conceituado como “tudo que serve para equipar; o conjunto do que serve para equipar; ou os instrumentos necessários à determinada função”.*

*É obvio que não estamos tratando de um veículo, pois não há no vagão autonomia para deslocar sozinho ou transportar algo por si só. O vagão, na essência, pode ser classificado como uma máquina ou um equipamento que é acoplado a um veículo (locomotiva ou trem) para transporte de produtos e/ou pessoas.*

*Vagão é por óbvio um equipamento acessório de um trem ou locomotiva.*

*(...)*

*Ocorre que o trabalho fiscal elucidado no “Informação Fiscal 145/2016” tentou criar uma linha argumentativa totalmente descabida, fazendo paralelos com leis que nada se aplicam ao PIS com o único objetivo de dizer que o vagão é veículo e que veículo não pode se enquadrar nem como máquina e nem como equipamento. Ora, aceitar isso é o mesmo que aceitar que pode o agente fiscal definir e criar conceitos próprios, fato este vedado pelo art. 110 do Código Tributário Nacional.*

*Dessa forma, seja pela previsão contida no inciso IV (alugueis de máquinas e equipamentos), seja pelo inciso V (arrendamento mercantil), é medida de direito o reconhecimento dos créditos de PIS e da COFINS referentes às despesas incorridas com a empresa FERROLEASE S/A.*

*Prosseguindo em seu recurso, entende a defesa ser equivocado o entendimento da fiscalização, em relação às glosas sobre despesas com máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado com base no valor de aquisição.*

*Nesse sentido, argumenta que em momento algum embaraçou, dificultou ou não colaborou com o trabalho fiscal. Pelo contrário, não obstante a maciça quantidade de informações solicitadas, todos os termos de intimação foram atendidos, não devendo se sustentar as argumentações da autoridade fiscal, de que um dos termos de intimação não fora atendido.*

*Afirma juntar, com a respectiva peça recursal, a memória de cálculo dos ativos imobilizados, cuja aquisição seria geradora de créditos da não-cumulatividade.*

*Por fim, pleiteia:*

*(I) Sejam reconhecidos os vícios existentes no trabalho do Auditor Fiscal na constituição do crédito tributário objeto do despacho decisório ora combatido, declarando a nulidade do despacho decisório, tendo em vista a descon sideração da documentação tempestivamente apresentada em sede de fiscalização, conforme exposto nesta defesa, configurando nítido cerceamento do direito de defesa, além de afronta ao princípio da moralidade e ampla defesa;*

*(II) Requer desde já a título de produção de provas que sejam considerados como válidas as provar carreadas aos autos junto com a manifestação de inconformidade, nos termos do art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72, cuja relação segue ao final resumida;*

(III) *Requer também nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 que seja convertido o julgamento em diligência para nova análise da autoridade fiscalizadora das provas apresentadas, por todos os motivos expostos na defesa, no fito de avaliar detidamente os documentos juntados nos autos desde o procedimento fiscalizatório e que, agora, são renovados, uma vez que incorreu em erro à fiscalização ao não analisar toda a documentação apresentada e protocolada na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Goiânia, no fito de mensurar o crédito tributário correto, caso devido;*

(IV) *Caso não seja acatado o pedido de nulidade da autuação, requer que seja recebida, conhecida e provida a presente defesa, após conclusão da diligência, REFORMADO O DESPACHO DECISÓRIO A FIM DE RECONHECER A INTEGRALIDADE DO CRÉDITO SOLICITADO ATRAVÉS DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO 33281.69902.291112.1.1.08-038033281.69902.291112.1.1.08-0380, com a consequente homologação de todos os pedidos de compensações realizados com o referido crédito, por todas as razões expostas até aqui, com o que se estará fazendo JUSTIÇA! Por fim, requer que seja determinada a SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE do crédito tributário em litígio, além da multa isolada aplicas, conforme artigo 151, III, do CTN c/c art. 74, § 18 da Lei nº 9.430/96.*

*O Acórdão da DRJ que julgou improcedente a manifestação de inconformidade está ementado assim:*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011*

**MATÉRIA NÃO QUESTIONADA**

*No âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, pois a defesa deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada. Assim, consideram-se consolidadas na esfera administrativa as glosas que não foram objeto de contestação específica.*

**NULIDADE. MATÉRIA TRIBUTÁVEL.**

*Não há nulidade quando o Despacho Decisório descreve com clareza o fato e a disposição legal infringida, mormente quando o contribuinte revela, na manifestação de inconformidade, pela argumentação apresentada, ter compreendido plenamente as razões da autuação.*

**DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

*As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.*

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.**

*A autoridade administrativa não tem competência para apreciar alegação, ainda que indireta, de inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.*

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



*Período de apuração: 01/10/2011 A 31/12/2011*

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

*Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 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.º 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.*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. ANÁLISES, TESTES E MATERIAIS LABORATORIAIS. POSSIBILIDADE. COMPROVAÇÃO NECESSÁRIA.**

*Os gastos associados com a aferição da qualidade do produto destinado à venda podem, em tese, gerar direito a créditos desde que relacionados ao processo produtivo e dependendo do item avaliado e do momento em que ocorra o teste, sendo necessária a comprovação inequívoca com o ônus do contribuinte.*

**COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.**

*São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Entretanto, o contribuinte deve comprovar a aquisição de devida utilização de tais insumos.*

**GASTOS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS (DESEMBARAÇO ADUANEIRO). NÃO CUMULATIVIDADE. FALTA DE PREVISÃO.**

*Os gastos com desembaraço aduaneiro não geram direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por falta de amparo legal.*

**ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS.**

*Os aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa geram crédito de não-cumulatividade, não havendo restrição a que o aluguel se refira a bens utilizados no processo produtivo. Não há previsão legal para cálculo do crédito em relação ao aluguel de veículos por não se incluírem no conceito de máquinas e equipamentos.*

**FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.**

*As despesas de fretes relativos às transferências de produtos em elaboração da mesma pessoa jurídica, por serem enquadrados como insumos, geram direito ao crédito no*



*regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins. Entretanto, a contribuinte não está desonerada da comprovação de tais despesas, bem como de sua não incorporação ao custo dos bens e serviços produzidos, evitando-se a duplicidade na apuração de seu direito creditório.*

**CRÉDITOS. FRETES SOBRE AQUISIÇÕES.**

*Mantidas as glosas sobre aquisições de bens que não se caracterizam como insumos ou foram adquiridos sem a incidência de contribuições, não há direito a crédito sobre eventual frete que compôs o valor daquelas aquisições.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO. NÃO COMPROVAÇÃO.**

*Se a contribuinte não comprova que as partes e peças de reposição são utilizadas em máquinas e equipamentos vinculados ao processo produtivo não há como reconhecer o crédito pleiteado.*

**VENDAS COM SUSPENSÃO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

*Em não havendo previsão legal expressa que permita a manutenção dos créditos da não-cumulatividade, quando a aquisição tenha sido direcionada à produção de bens ou serviços vendidos com suspensão das contribuições, devem ser estornados os créditos de PIS/Pasep ou Cofins indevidamente apurados.*

**DEPRECIAÇÃO. VALOR DE AQUISIÇÃO. CREDITAMENTO. REQUISITOS.**

*Existe previsão legal para o aproveitamento de créditos, apurados sobre o valor de aquisição de bens sujeitos à depreciação. Entretanto, há requisitos a serem cumpridos, inclusive quanto aos bens adquiridos e tempo de depreciação.*

**DILIGÊNCIA E PERÍCIA.**

*Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/10/2011 A 31/12/2011*

**DÉBITOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. EXIGIBILIDADE.**

*A manifestação de inconformidade, apresentada tempestivamente contra o ato de não homologação da compensação, tem a eficácia de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mantendo-se a suspensão da cobrança até a decisão definitiva do respectivo processo na esfera administrativa.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

*Cientificada do Acórdão da DRJ, a requerente apresentou Recurso Voluntário no qual, após alegar a tempestividade do Recurso Especial e fazer um breve resumo dos fatos, requer, preliminarmente, a nulidade da decisão a quo pela ausência de apreciação de prova documental (laudo da ESALQ) e pela ausência de conversão*

*do processão em diligência, face a existência de erro material no cálculo dos créditos de PIS e Cofins sobre ativos imobilizados.*

*No mérito, informe inicialmente que “é sociedade empresária que tem como objeto principal a atividade de comércio atacadista de matérias primas agrícolas, além de outras atividades também previstas no seu estatuto social como: (i) comércio atacadistas de insumos agrícolas e sementes em geral; (ii) compra, venda, importação e exportação de insumos agrícolas; (iii) produção rural; (iv) parcerias agrícolas; (v) prestação de serviços de administração, padronização e análise de grão; (vi) transporte rodoviário de cargas; (vii) locação de bens móveis e imóveis; (viii) explicação comercial das atividades de armazenagem; (ix) produção e beneficiamento de sementes e de cereais em gerais (atividade cerealista), incluindo a padronização e armazenagem e comercialização de grãos e cereais; (x) certificação de sementes; (xi) reembaladora de sementes; (xii) laboratório de análise de sementes; (xiii) produção e comércio de ingredientes para alimentação animal; (xiv) comercialização no atacado e no varejo e exportação de ingredientes para alimentação animal; entre outras” e que descreveu o seu processo analítico no bojo do processo fiscalizatório.*

*Na sequência discorre sobre o conceito de insumo, rememora a legislação de PIS e Cofins e o precedente do STJ, que definiu o critério da relevância e da essencialidade do insumo no processo produtivo.*

*Traz à baila os entendimentos proferidos pelo STJ no REsp nº 1.221.170 e nas disposições contidas no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 e na Instrução Normativa nº 1.911/19, bem como correlacionando os entendimentos expostos com o do Parecer da Esalq.*

*Defendeu num extenso arrazoado os seguintes créditos glosados decorrente de: i) despesas com bens para laboratório de análises, testes e serviços de análise de solos e qualidade; ii) despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados em qualquer fase do processo produtivo, nos termos do Parecer COSIT nº 5/2018; iii) despesas com arrendamento mercantil de vagões HFT (Ferrolease S/A); iv) despesas com bens incorporados ao ativo imobilizado; v) despesas com fretes internos e com produtos alíquota zero; vi) despesas com serviços portuários/aduaneiros – elevação portuária; vii) despesas com partes e peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos (outras operações com direito ao crédito); e viii) apropriação de créditos extemporâneos – legalidade.*

*Por fim, no pedido, requer:*

*i) Que seja reconhecida a nulidade pleiteada, em face da absoluta ausência de análise da prova mais importante e fundamental para o correto deslinde do feito em questão (Laudo da Esalq), de modo que o processo seja remetido para a instância inferior de modo a reapreciar o feito com a observância da prova produzida.*

*ii) Que seja reconhecida a nulidade pleiteada, em face da total desconsideração do crédito referente aos ativos imobilizados da Recorrente, de modo que o feito seja*

*remetido novamente à origem para que se faça toda a reapuração de cálculos dos créditos do ativo imobilizado, ainda que pelo critério da taxa de depreciação fiscal.*

*iii) Caso as nulidades acima não sejam reconhecidas, requer que o laudo técnico da Esalq seja valorado como prova eficaz, à luz dos princípios de normas do processo administrativo tributário, par que se reconheça a essencialidade e relevância de seus insumos, bem como que se determine a baixa em diligência do feito para que se faça toda a reapuração de cálculos dos créditos do ativo imobilizado, ainda que pelo critério da taxa de depreciação fiscal.*

*iv) Quanto ao mérito protesta pela reforma do v. acórdão proferido pela 31ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que sejam julgadas improcedentes as glosas dos créditos efetuado nos autos do processo nº 10120.900060/2016-97, oriundo da PER 33281.69902.291112.1.1.08-0380, pelas razões expostas alhures!*

*v) A Recorrente protesta pela sustentação oral do presente Recurso, nos termos do Regime Interno desse E. Tribunal, requerendo seja previamente intimada na pessoa do seu representante legal Pedro Henrique Leite Vieira (OAB/SP nº 299.715), advogado, com endereço profissional na Av. Antônio Diederichsen, nº 400, Sala 1608, Jardim América, Ribeirão Preto/SP, 14020-250.*

*vi) Por fim, a Recorrente se manifesta expressamente contra o julgamento virtual do caso, razão pela qual protesta-se pelo julgamento presencial nos termos do Regime Interno desse E. Tribunal.*

*Em 18/07/2019, a contribuinte requereu o julgamento em conjunto de 93 processos administrativos.*

*Em 21/08/2023, após a publicação da pauta de julgamento, a recorrente pleiteou a imediata retirada de pauta deste processo e a consequente remessa ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo em vista a conexão processual.*

*Em 16/10/2023, após o julgamento do presente processo, este foi devolvido a este julgador para manifestar sobre a divergência constante entre a conclusão do voto e a informada no Acórdão.*

A 6ª Turma Recursal de DRJ, por meio do Acórdão nº 206-000.185, de 26 de setembro de 2023, decidiu, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO EM PARTE AO RECURSO, para declinar da competência em favor do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. RITO ESPECIAL. LIMITE DE ALÇADA.

O limite de alçada para julgamento administrativo de processos deve considerar o somatório do conjunto dos processos apensados, ou que deveriam ter sido apensados, conforme norma da Receita Federal.

RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS. JUNTADA POR APENSAÇÃO.

Serão juntados por apensação os autos de pedidos de ressarcimento e de DComp que tenham por base créditos da não cumulatividade de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, com base nos mesmos elementos de prova.

PROCESSO NÃO JUNTADO POR APENSAÇÃO. RITO ORDINÁRIO.

Seguirão o rito ordinário, independentemente de limite de alçada, os processos que não tenham sido apensados em razão de um deles estar sob análise do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

ACÓRDÃO REVISOR.

Este julgamento revisa o Acórdão de nº 206-000.139 – TR06 desta Delegacia, para correção do texto do resultado do Acórdão.

Recurso Provido em Parte

Sem Crédito em Litígio

Ato contínuo, os autos foram encaminhados a este e. CARF, para julgamento do Recurso Voluntário interposto.

Posteriormente, a recorrente junta petição na qual informa que formulou uma série de PER/Dcomps relativos à mesma matéria (creditamento de insumos das contribuições ao PIS e da COFINS), que versam sobre os mesmos períodos de apuração e têm origem nas mesmas rubricas, tendo a auditoria fiscal gerado 134 (cento e trinta e quatro) processos administrativos para análise, com os respectivos despachos decisórios, sendo os créditos deferidos parcialmente.

Dos 134 (cento e trinta e quatro) processos, informa que 91 (noventa e um) já foram julgados por este e. CARF, em 19 de junho de 2024, pela C. 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção, e que outros 3 (três) relativos à multa isolada foram analisados pela 1ª Turma Ordinária, 1ª Câmara, da 3ª Seção, sob relatoria do Conselheiro Sr. Marcos Roberto da Silva e um quarto, sob relatoria do Conselheiro Sr. Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe. Quanto aos 39 (trinta e nove) casos restantes, informa que 5 (cinco) foram distribuídos para minha relatoria, razão pela qual, dada a prevenção do relator e a notória conexão dos processos, pleiteia que os processos sejam reunidos para julgamento em conjunto.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

No que se refere ao pedido de reunião dos processos conexos, para julgamento em conjunto dos Recursos Voluntários, cumpre informar que todos os processos que se encontram

neste e. CARF foram distribuídos para minha relatoria e serão julgados na mesma sessão de julgamento, seja de forma autônoma seja por estarem contemplados no lote de repetitivo.

Ainda, considerando que 91 processos conexos ao presente já foram julgados conjuntamente pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção, deste e. CARF (inclusive o processo que se refere à COFINS do mesmo período de apuração que o presente processo, que trata do PIS), oportunidade na qual questões preliminares e de mérito idênticas às atinentes a presente demanda foram devidamente dirimidas, transcrevo os fundamentos do v. acórdão nº 3302-014.610, de lavra da i. Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, que bem analisaram a matéria<sup>1</sup>, os quais adoto como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

### **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:*

<sup>1</sup> O r. acórdão foi paradigma do v. acórdão nº 3302-014.616, no qual a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção, analisou o direito creditório relativo à COFINS, no período de apuração 01/01/2012 a 31/03/2012, sendo o presente processo relativo ao PIS do mesmo período.

**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 2202005.304.*

*Ademais, eventuais divergências a respeito do montante do crédito glosado configura 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 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 incorridas com a empresa FERROLEASE;*
- (iv) despesas com bens incorporados ao ativo imobilizado;*
- (v) despesas com fretes na transferência de produtos acabados e em elaboração;*
- (vi) despesas com frete na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero;*
- (vii) despesas com serviços portuários/aduaneiros, por não se enquadrarem no conceito de insumo;*
- (viii) despesas com peças de reposição e manutenção de máquinas;*
- (ix) créditos extemporâneos.*

*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 nexo 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 ESTABELECIDA 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 bens para laboratório de análises e serviços de análise de solos e qualidade**

*No que tange às despesas com bens para laboratório de análises e serviços de análise de solos e qualidade, entendeu a DRJ que, embora a contribuinte tivesse apresentado esclarecimentos sobre a importância dos testes e análises em seu processo produtivo, não teria apresentado qualquer documentação comprobatória que permitisse concluir que as despesas se referem a gastos legalmente exigidos com controle de qualidade relacionada aos bens e serviços produzidos.*

*A Recorrente, por sua vez, sustenta que as análises e testes laboratoriais são indispensáveis ao processo produtivo, não apenas porque mantem a qualidade do produto produzido como também porque é fruto de exigência legal.*

*Com razão a Recorrente.*

*Embora, de fato, quando da análise dos autos pela DRJ, a contribuinte não tenha juntado documentação comprobatória que permitisse concluir que as despesas se referem a gastos legalmente exigidos com controle de qualidade relacionada aos bens e serviços produzidos, o fez em momento posterior. É que, às fls. 397/402, mesmo após a juntada do Recurso Voluntário, a Recorrente apresentou nova petição requerendo a juntada do Laudo Técnico produzido pela ESALQ (fls. 403/508).*

*Cabe aqui salientar que, embora não se olvide do disposto no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/1972, aplica-se ao processo administrativo fiscal o princípio da verdade material, segundo o qual sempre deverá prevalecer a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para demonstração do direito pleiteado. Sobre o tema, destaco a lição de Leandro Paulsen<sup>2</sup>:*

*“O processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, segundo o qual a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos, conforme ocorrida, e para tal, ao formar sua livre convicção na apreciação dos fatos, poderá julgar conveniente a realização de diligência que considere necessárias à complementação das provas ou ao esclarecimento de dúvidas relativas aos fatos trazidos no processo.”*

*No presente caso, conforme se extrai do Laudo Técnico juntado, a despesas com bens para laboratório de análises e serviços de análise de solos e qualidade são imprescindíveis para o processo produtivo da Recorrente. A título exemplificativo, destaco alguns trechos do referido Laudo:*

**1.1.1. Controle Interno de Qualidade:**

*Ao longo de todo o fluxo de operações do beneficiamento de sementes na unidade visitada são realizadas análises para aferir a qualidade física e fisiológica das sementes. Todas as análises são realizadas em laboratório credenciados pelo Ministério da Agricultura, Pesca e Abastecimento (MAPA) e adotam técnicas de acordo com as regras para análise de sementes decretadas pelo Ministério.*

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 5ª edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado.

*As primeiras análises são realizadas ainda a campo, no dia anterior a colheita, a partir de uma amostra das sementes. Nelas, são avaliados vigor e viabilidade, no teste de tétrazólio, esverdeamento e dano mecânico na colheitadeira por meio do teste de hipoclorito de sódio. Estes fatores são determinantes na decisão de realizar a colheita e receber as sementes como “SDS” ou “GRÃO”.*

*Ao chegar à unidade, são retiradas amostras dos caminhões e realizadas uma bateria de análises em laboratório (Imagem 13).*

*(...)*

*São realizados o teste de germinação em papel germitest (Imagem 14), análise de pureza, peso de mil sementes, determinação de outras sementes por número, novamente o teste de tétrazólio e o envelhecimento acelerado.*

*(...)*

*A partir destas análises, de acordo com tabela de parâmetros disponibilizada em contrato ao cooperado, a soja é aprovada ou não como semente “SDS”. Nas sementes submetidas a secagem no secador intermitente, como há maior risco de dano mecânico, é realizado o teste de hipoclorito, o qual determina o percentual de dano mecânico como o descrito:*

*(...)*

*O teste de hipoclorito também é realizado ao longo da linha de beneficiamento, em amostras retiradas do classificador, dos espirais e na saída da mesa densimétrica, para avaliação do dano mecânico no processo.*

*(...)*

*Para o acompanhamento da qualidade das sementes ao longo do período de armazenagem, a cada 20 dias são realizados re-testes de germinação em canteiros com areia média (Imagem 15). Caso o teste apresente germinação inferior a 80% outros testes são realizados novamente para averiguação.*

*Dos referidos trechos fica evidente também a relevância de tal gasto para o processo produtivo da Recorrente. A questão também foi objeto do Laudo, nos seguintes termos:*

**07.02. A realização de testes laboratoriais para produção de sementes é algo meramente preventivo adotado pela empresa ou decorrente de uma imposição legal ou de exigência regulamentar para a própria atividade de produção de sementes?**

*A realização de testes laboratoriais para produção de sementes é decorrente de uma imposição legal do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento (MAPA). Não só a realização dos testes é fruto de uma imposição legal, como as técnicas utilizadas para tal também são regulamentadas para a atividade de produção de sementes pelo sistema nacional de sementes e mudas (SNSM).*

**07.03. Há alguma regulamentação ou exigência legal de tais testes por parte do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento (MAPA)? Se sim, contextualizar.**

*A produção de sementes no Brasil está sujeita à legislação e normas estabelecidas pelo MAPA, no que concerne à produção, mas principalmente correlato ao atingimento e manutenção de padrões mínimos de qualidade e viabilidade das sementes, de acordo*



com o disposto no art. 25, do Capítulo V - Da produção e da certificação de sementes ou de mudas, Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, nos termos

**Art. 25. A produção de sementes e de mudas deverá obedecer às normas e aos padrões de identidade e de qualidade, estabelecidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, publicados no Diário Oficial da União.**

A responsabilidade pela garantia do padrão estabelecido por lei para a produção de sementes é compartilhada entre produtor e todos os detentores da semente, como o disposto no art. 45, parágrafo 1º, do Capítulo V - Da produção e da certificação de sementes ou de mudas, Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, nos termos

**Art. 45. A garantia do padrão mínimo nacional de germinação, ou, quando for o caso, de viabilidade, será de responsabilidade do produtor até o prazo estabelecido em normas complementares, de acordo com as particularidades de cada espécie. § 1º A garantia do padrão mínimo nacional de germinação, ou, quando for o caso, de viabilidade, passará a ser de responsabilidade do detentor da semente, comerciante ou usuário, depois de vencido o prazo estabelecido nas normas complementares previstas no caput**

É, portanto, evidente a obrigatoriedade não só dos esforços para o atingimento de determinado padrão de viabilidade e germinação das sementes, mas da GARANTIA como disposto no artigo de que este padrão seja mantido. Para tanto, são realizadas análises das sementes produzidas, como esclarecido pelo art. 78, do Capítulo VI - Da análise de sementes e de mudas, Seção II, Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, nos termos

**Art. 78. A análise tem por finalidade determinar a identidade e a qualidade de uma amostra de sementes ou de mudas, por meio de métodos e procedimentos oficializados pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.**

Para que a qualidade e identidade de sementes sejam GARANTIDAS, como se determina na lei, deve-se buscar formas de aferir tais parâmetros nas sementes. No artigo citado, o órgão declara que na finalidade de se determinar a identidade e qualidade das sementes, deve-se realizar a análise por meio de métodos e procedimentos oficializados pelo MAPA. Em conformidade encontra-se o art. 2º, inciso II, do Capítulo I - Das disposições preliminares, do regulamento da Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, nos termos:

**Art. 2º Para efeito deste Regulamento, respeitadas as definições constantes da Lei no 10.711, de 2003, entende-se por: II - análise de semente ou de muda: procedimentos técnicos utilizados para avaliar a qualidade e a identidade da amostra;**

Os métodos e procedimentos oficializados pelo MAPA constam em publicação realizada denominada como Regras para Análise de Sementes (Brasil, 2009), na qual constam todos os testes oficiais e obrigatórios para a produção de sementes, dentre eles, os citados no item 8.01 deste quesito.

Ademais, o Ministério condiciona a comercialização interna e internacional ao atendimento dos padrões estabelecidos, como o prescrito no art. 30, do Capítulo VII – Do comércio interno e art. 33 do Capítulo VIII - Do comércio internacional, dispostos na Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003,



**Art. 30. O comércio e o transporte de sementes e de mudas ficam condicionados ao atendimento dos padrões de identidade e de qualidade estabelecidos pelo Mapa.**

(...)

**Art. 33. A produção de sementes e mudas destinadas ao comércio internacional deverá obedecer às normas específicas estabelecidas pelo Mapa, atendidas as exigências de acordos e tratados que regem o comércio internacional ou aquelas estabelecidas com o país importador, conforme o caso.**

*Reitera-se que tais padrões, agora imprescindíveis à comercialização do produto gerado pela empresa, apenas são aferíveis por meio da realização das análises exigidas pela legislação e aplicadas pela AGREX DO BRASIL em suas operações.*

**07.04. O laboratório de análises de sementes da empresa está credenciado junto ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA)?**

*O laboratório de análises de sementes da empresa de fato está credenciado junto ao MAPA, no Registro Nacional de Sementes e Mudas (RENASEM), com credenciamento número GO-00891/2009, válido até dia 30 de setembro de 2021.*

*O credenciamento junto ao MAPA no RENASEM é primordial para que a empresa possa realizar suas próprias análises de qualidade de sementes, conforme consta no art. 29, parágrafo único, do Capítulo VI - Da análise de sementes e de mudas, Seção II, Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, nos termos*

**Art. 29. As análises de amostras de sementes e de mudas somente serão válidas, para os fins previstos nesta Lei, quando realizadas diretamente pelo Mapa ou por laboratório por ele credenciado ou reconhecido. Parágrafo único. Os resultados das análises somente terão valor, para fins de fiscalização, quando obtidos de amostras oficiais e analisadas diretamente pelo Mapa ou por laboratório oficial por ele credenciado.**

**07.05. Com base nas respostas anteriores, qual a relevância e importância da aquisição de bens materiais para realização dos testes laboratoriais supracitados?**

**A aquisição de bens materiais para realização dos testes laboratoriais supracitados é essencial e imprescindível para que a AGREX DO BRASIL possa desempenhar plenamente sua atividade de produção de sementes.**

**Na ausência dos bens materiais para a efetuação dos testes, como, por exemplo, as soluções e equipamentos necessários, a realização dos mesmos seria impossibilitada. Neste caso, o laboratório de análise de sementes seria incapacitado de emitir os documentos que comprovam a conformidade das sementes produzidas aos padrões exigidos por lei. Neste caso, com a ausência dos documentos, como foi apresentado no quesito anterior, a comercialização interna e internacional seria proibida. Provando-se, portanto, essencial e de mais alta relevância a aquisição de bens materiais para que a empresa possa desempenhar suas atividades. (Grifo nosso).**

*Pelo exposto, tendo sido devidamente comprovada pela Recorrente a essencialidade e relevância dos gastos com bens para laboratório de análises e serviços de análise de solos e qualidade para o seu processo produtivo, e, sendo*

*incontroversa a existência dos créditos glosados, entendendo que devem ser revertidas as referidas glosas.*

## **2.2. Das despesas com combustíveis e lubrificantes**

*Quanto às despesas com combustíveis e lubrificantes, embora a DRJ tenha reconhecido a sua essencialidade e seu caráter de insumo, negou o crédito ao argumento de que não houve prova sobre a aplicação das despesas no processo produtivo.*

*A Recorrente, no entanto, em sede de Recurso Voluntário, demonstra a essencialidade e relevância de tais itens, fazendo referência ao Laudo ESALQ. Vejamos:*

***Quesito 13: Em relação aos combustíveis e lubrificantes, favor responder os seguintes questionamentos:***

***13.01. Qual a destinação dada para os combustíveis e lubrificantes adquiridos pela empresa?***

***Os combustíveis adquiridos pela empresa são destinados a alimentação e os lubrificantes à manutenção das máquinas agrícolas e de veículos de transporte de carga.***

*Considerando as operações agrícolas realizadas por máquinas movidas a combustível podemos citar operações de pulverização, carga e descarga de big bags contendo insumos, escarificação, distribuição de corretivos e condicionadores de solo, aração, gradagem, plantio, colheita e terraceamento.*

***Observando as cargas, o destino do combustível se dá para máquinas cujas operações envolvem o carregamento de insumos e materiais em grande volume, transporte de insumos e transporte de grão ou sementes internamente (dentro das áreas produtivas para suprir as máquinas que fazem as operações de colheita e plantio).***

***13.02. A ausência de aquisição de combustíveis e lubrificantes pode comprometer a(s) atividade(s) da empresa?***

***Sim, a ausência de combustíveis em níveis adequados impede o funcionamento pleno das máquinas agrícolas, o que acarreta a redução da capacidade operacional e consequentemente impacta diretamente na produção agrícola, uma vez que as operações ficam impedidas de ocorrer por falta de máquinas.***

*O combustível para as máquinas além de necessário implica também nas boas práticas agrícolas, a falta dele acarreta severas falhas em processos indispensáveis, a começar pela logística de insumos.*

*Sem o diesel que alimenta os caminhões de transporte é impossível a recepção de insumos ou seu transporte até a área de operação agrícola, ou seja, a ausência do diesel inviabiliza a produção.*

*Partindo para área de operações agrícolas, a falta de combustíveis pode acarretar a impossibilidade de preparo do solo, causando menor desenvolvimento das plantas e consequentemente menor produção.*

*Se a falta de combustíveis for na operação de distribuição de fertilizantes, haverá um desbalanço nutricional e consequentemente as plantas terão menor rendimento no campo ocasionando queda na produção.*

*Caso a falta ocorra na operação de semeadura, não haverá plantas no campo e, consequentemente, não haverá produção.*

*No caso da operação de pulverização, a falta de combustíveis impede controles fitossanitários fundamentais como o controle de pragas, doenças e plantas daninhas. O não controle de pragas, doenças e invasoras pode gerar uma perda de até 100% da produção.*

*Já na operação de colheita, a falta de diesel reflete na impossibilidade de retirar o grão do campo e poder transportá-lo, sendo assim, após todo o investimento na produção, não haverá retorno; porém, neste cenário, inexistência de produção não é o único problema gerado, visto que a cultura permanecerá no campo por falta de combustível, está se tornando hospedeira para pragas e doenças, prejudicando também os ciclos seguintes.*

*A parada da máquina por dano mecânico pode ocasionar perdas expressivas nas operações agrícolas, em casos extremos ocasionando na impossibilidade de plantio ou colheita, gerando prejuízos tão elevados que acarretam a inviabilidade econômica da atividade agrícola. Toda quebra ou desgaste excessivo também gera maiores despesas com peças e manutenções corretivas, o que consequentemente gera gastos que não seriam necessários com uma manutenção preditiva.*

*O potencial de perdas pela negligência na manutenção referente a lubrificação é variável de acordo com a gravidade do sistema afetado, porém as perdas vão desde econômicas, com a reposição de peças e consequente gasto de mão de obra, até perdas nas operações agrícolas como o plantio, ocasionando a perda de janela de semeadura, o que em casos extremos pode ocasionar prejuízo em 100% da produção.*

**13.03. Os volumes utilizados de combustíveis e lubrificantes são coerentes com o contexto operacional pela empresa?**

*Segundo a CONAB, o Consumo Diesel por hora é dado pela multiplicação da Potência Máquina pelo fator 0,12. Além disso o consumo de filtros e lubrificantes é dado como 10% das despesas com combustível. Seguindo os critérios apresentados é possível inferir que as máquinas da AGREX DO BRASIL estudadas operam num regime de economia de combustíveis. Todos os cálculos foram feitos utilizando-se a potência nominal das máquinas.*

*A exemplo disso podemos citar um serviço de gradagem que utilizou um trator CASE Magnum 315, o qual apresenta uma potência nominal de 311 cavalos. Segundo a CONAB o consumo médio desse trator seria de 37,32 litro/hora, porém, os registros apontaram para 37,07 litro/hora, mostrando que o trator está operando em plena eficiência, economizando 0,25 litros/hora.*

**13.04. É possível considerar combustíveis e lubrificantes utilizados como essenciais e relevantes no contexto produtivo da empresa?**

**Sim, é essencial uso de lubrificantes e combustíveis na produção agrícola. Sem combustíveis não há geração de energia que é posteriormente convertida em força motriz para que as máquinas desempenhem seu papel no contexto produtivo. Em**

outras palavras, sem combustível a máquina não se move e consequentemente, não há plantio mecanizado, não há colheita e nem preparo de solo, há queda na produtividade muito grande ou inviabilização da produção visto que a maior parte das operações agrícolas são feitas com o auxílio de máquinas.

O não uso de lubrificantes ou sua gestão negligente implicam diretamente em danos para máquinas que geram uma necessidade de manutenção corretiva. A manutenção corretiva é uma manutenção não desejada e não programada que ocorre sem aviso prévio e, na maior parte dos casos, no período de maior demanda pela máquina. Consequentemente, ocorre um atraso ou até mesmo uma perda da operação em questão. À perda de uma operação podemos relacionar também perdas de produtividade ou da produção dependendo da máquina em questão. Por sua ausência gerar grandes perdas na produção de grãos, produto final da atividade de produção agrícola, os combustíveis e lubrificantes são essenciais e relevantes no contexto da empresa.

Pelo exposto, tendo sido devidamente comprovado pela Recorrente a essencialidade e relevância dos gastos com combustíveis e lubrificantes para o seu processo produtivo, e, sendo incontroversa a existência dos créditos glosados, entendo que devem ser revertidas as referidas glosas.

### **2.3. 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 coibas 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 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.*

*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.*

*[...]*

#### **2.4. Das despesas com fretes interno (entre estabelecimentos)**

*No que se refere aos gatos 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 estes: 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, são 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 aufere 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.*

## **2.5. Despesas com frete de produtos alíquota zero**

*Como relatado, a r. decisão recorrida manteve as glosas relativas aos fretes de produtos adquiridos à alíquota zero, uma vez que não seria permitido o cálculo de créditos sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de contribuições, nos termos dos art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.*

*A Recorrente, por sua vez, sustenta que a essencialidade dos produtos transportados conferiria aos fretes essencialidade no processo produtivo da Recorrente.*

*Sobre o tema, destaco que o artigo 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, vedando expressamente em seu §2º, inciso II, apenas o aproveitamento de créditos decorrente da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições:*

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

*(...)*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e*

*Como antecipado, do teor do referido dispositivo não há dúvida de que a limitação ao direito creditório **se refere tão somente aos bens/serviços** não tributados ou sujeitos à alíquota zero, inexistindo na legislação qualquer vinculação entre o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) e a tributação do bem transportado.*

*Assim, os serviços de transporte utilizados na aquisição de insumos, apesar de integrarem o custo de aquisição dos bens adquiridos, possuem análise autônoma e tratamento tributário independente da carga transportada (isto é, se sujeitam à incidência de tais contribuições), sendo, portanto, possível o desconto de créditos dada a sua essencialidade ao processo produtivo.*

*Pelo exposto, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas aos gastos, devidamente comprovados, com fretes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero.*

## 2.6. Despesas incorridas com a empresa Ferrolease;

Quanto às despesas com aluguel de vagões incorridas junto a Ferrolease, entendeu a DRJ que, como vagões não são considerados máquinas, mas veículos, tais gastos não estariam aptos a gerar créditos da não-cumulatividade.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que poderia tal despesa ser classificada como aluguel de máquinas e equipamentos, já que seria óbvio que não se estaria diante de veículo, pois não há no vagão autonomia para deslocar-se sozinho ou transportar algo por si só. Por fim, sustenta que o próprio capítulo 86 da TIPI faz referência de forma segregada a “veículos e material para vias férreas ou semelhantes, e suas partes”, diferenciando, portanto, vagão de locomotiva.

Com razão a Recorrente.

Conforme demonstrado no Recurso Voluntário, trata-se de vagões que não possuem nenhuma autonomia para se deslocar sozinhos. O vagão é um equipamento que será acoplado a um veículo (locomotiva ou trem) para transporte de produtos e/ou pessoas. O vagão não se move sozinho e, portanto, não pode ser tratado como se veículo fosse.

Vejamos algumas imagens:



Ademais, entendo que a Recorrente foi capaz de demonstrar a sua utilização no processo produtivo. Sustenta que o elevado volume de suas mercadorias destinadas à exportação é escoado por meio de portos, sendo que o transporte ocorre em grande parte exatamente por meio de ferrovias.

O laudo técnico apresentando bem destaca a questão:

Os principais serviços portuários e aduaneiros indispensáveis nas atividades de exportação dentro do contexto operacional da AGREX DO BRASIL são: i) locação de vagões de carga; e ii) a elevação portuária (Cesta de Serviços ou Box Rate). Tais serviços são indispensáveis nas atividades preponderantes da empresa, considerando o contexto de mercado externo. Para que os grãos e sementes produzidos e adquiridos pela empresa sejam exportados, estes devem percorrer as distâncias entre local de produção e local de exportação, ou seja, o porto. Considerando a AGREX DO BRASIL, são utilizados 5 portos, sendo eles São Luís, Aratu, Tubarão, Santos e Paranaguá e 3 Ferrovias, sendo elas Ferrovia Norte-Sul S.A., Ferrovia Centro-Atlântica, Estrada de Ferro Vitória a Minas e também é utilizado o transporte rodoviário. No Porto é realizado o recebimento da carga dos vagões de trem, que serão armazenados do momento que o grão chega no porto até a sua elevação aos navios

*Verifica-se, portanto, que os gastos com a locação de vagões advêm da necessidade de se ter o transporte ferroviário à disposição, em especial pelo elevado custo do transporte em si.*

*Nesse contexto, sendo os vagões facilmente enquadráveis como equipamentos essenciais para o processo produtivo da Recorrente, entendo não haver dúvida a respeito da possibilidade dos gastos com aluguéis, com base no inciso V das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.*

*Pelo exposto, entendo que também quanto a este ponto, a glosa deve ser revertida.*

### **2.7. Das despesas com máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, com base no valor de aquisição**

*Sustenta a DRJ que a glosa dos créditos apurados sobre as despesas com depreciação em função do valor de aquisição ocorreu porque a contribuinte descumpriu a legislação, apropriando incorretamente os créditos de edificações, veículos e motocicletas, considerando-os da mesma forma que máquinas e equipamentos.*

*A Recorrente, por sua vez, sustenta que não há e nunca houve divergência sobre a validade do crédito em si, tendo a fiscalização se equivocado ao desconsiderar todo e qualquer crédito apropriado. Isso porque, ainda que a Fiscalização entendesse que a apropriação de créditos de PIS e Cofins sobre itens do ativo imobilizado, com base na regra de 1/48 avos sobre o custo de aquisição, seria equivocada, não poderia ter simplesmente desconsiderado e expurgado todo e qualquer crédito apropriado sobre edificações, instalações e veículos. Sustenta que deveria ter recalculado o direito creditório, de acordo com as taxas de depreciação fiscal de bens do ativo imobilizado definidas pela Receita Federal, nos anexos da Instrução Normativa SRF nº 1700/2017.*

*A respeito dos créditos decorrentes de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, estabelece o art. 3º, §1º, inciso III, da Lei nº 10.637/2002, o seguinte:*

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

*(...)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*

*(...)*

**§1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:**

*(...)*



**III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;**

Conforme se observa, o crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS instituído pelo inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 deve ser calculado com base nos “encargos de depreciação (...) incorridos no mês”.

Quanto a isso não há dúvida.

A questão colocada pela fiscalização diz respeito à forma com que tal depreciação foi calculada no caso dos autos. Sobre o tema é importante ressaltar a Solução de Consulta Cosit nº 672, a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO. LEI Nº 12.973, DE 2014. NOVAS NORMAS CONTÁBEIS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

**Para efeitos de apuração dos encargos de depreciação que servem de base de cálculo dos créditos estabelecidos pelo inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, permanecem aplicáveis as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (Instrução Normativa SRF nº 162, de 1998, sucedida pelo Anexo III da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017), mesmo após a vigência da Lei nº 12.973, de 2014.**

A aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (impairment test) (Resolução 2010/001292 - NBC TG 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos, do Conselho Federal de Contabilidade) enseja alteração do valor dos encargos de depreciação relativos a determinado ativo utilizado no cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecido pelo inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. É vedada a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a diferença entre o valor dos encargos de depreciação registrados contabilmente mediante aplicação do instituto contábil da redução ao valor recuperável de ativos (impairment test) e os encargos de depreciação tradicionalmente permitidos para fins fiscais (calculados com base no custo de aquisição do ativo). Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 57; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, VI, e §§ 1º e 17 a 20; Lei nº 11.638, de 2007; Lei nº 11.941, de 2009, art. 15; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 64, 66, 67; Instrução Normativa SRF nº 162, de 1998; Instrução Normativa SRF nº 457, de 2004, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 949, de 2009; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, Anexo III; Resolução 2010/001292 - NBC TG 01- 1 Erro: Origem da referência não encontrada Fls. 25 Redução ao Valor Recuperável de Ativos, Conselho Federal de Contabilidade.

Em suma, não havendo regras específicas na legislação das contribuições do PIS e da Cofins acerca do cálculo dos “encargos de depreciação”, recorre-se à legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), sendo, portanto, aplicável as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Nesse contexto, a Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, estabelece que a quota de depreciação a ser registrada na escrituração da pessoa jurídica, como custo ou despesa operacional, será determinada com base nos prazos de vida útil e nas taxas de depreciação constantes do seu Anexo III, conforme referência na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM.

*Essa é a regra geral aplicada. Quanto a isso não há mais dúvidas. Isso porque a própria Recorrente em seu Recurso sustenta a aplicação de tais taxas de depreciação fixadas pela RFB.*

*Dessa forma, assiste razão a Recorrente quando sustenta que não poderia a autoridade fiscal ter simplesmente negado os créditos por ela aproveitado pela Recorrente, ainda que em prazo equivocado. De fato, não tendo sido objeto da glosa o fato de que os bens se enquadram como outros bens do ativo imobilizado, dando direito ao crédito estabelecido naquele inciso, deveria a autoridade fiscal ter recalculado os valores referentes aos encargos de depreciação, aplicando as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).*

*Diante do exposto, voto por reverter parcialmente a referida glosa para que sejam aplicadas as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), na Instrução Normativa RFB nº 1700/2017.*

## **2.8. 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, conseqüentemente, 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 AGREX        | RAZÃO SOCIAL                  | CNPJ FORNECEDOR   | RAZÃO SOCIAL FORNECEDOR                          | ITEM ADQUIRIDO                                 |
|-------------|-------------------|-------------------------------|-------------------|--------------------------------------------------|------------------------------------------------|
| 2879        | 10.515.7850021-04 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 04.230.5970001-11 | MAGNORTE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA            | ÓLEO                                           |
| 12626       | 10.515.7850022-13 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 04.054.0830001-52 | E ROSA DE SOUZA EPP                              | PEÇAS PARA MANUTENÇÃO                          |
| 17712       | 10.515.7850022-13 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 08.460.1960001-09 | WILSON PEREIRA MARTINS E CIA LTDA                | ÓLEO DIESEL                                    |
| 9627        | 10.515.7850022-13 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 23.433.3110003-01 | COMERCIO DE COMBUSTIVEIS SAO FELIX LTDA          | BORRACHA DE VEDACAO                            |
| 2626        | 10.515.7850018-37 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 03.679.0360001-08 | BALANCA CAPITAL LTDA                             | ÓLEO 15W40                                     |
| 42          | 10.515.7850022-13 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 08.768.6200001-80 | JOSE BIRRO DE SENNA ME                           | CABO FLEXIVEL                                  |
| 217         | 10.515.7850022-13 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 13.194.0510001-43 | C CURHA DA SILVA COMERCIO E SERVICOS             | ÓLEO DE MAQUINA                                |
| 548         | 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 | 03.835.6660002-01 | CACIQUE DERIVADOS DE PETROLEO LTDA               | CABO FLEXIVEL 750 V                            |
| 8962        | 10.515.7850022-13 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 23.433.3110003-01 | COMERCIO DE COMBUSTIVEIS SAO FELIX LTDA          | ANEL DE VEDACAO                                |
| 7256        | 10.515.7850028-09 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 23.433.3110003-01 | COMERCIO DE COMBUSTIVEIS SAO FELIX LTDA          | CABECOTE                                       |
| 10989       | 10.515.7850028-09 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 02.696.0140001-17 | PETROSOLJA COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES LTDA     | BICO DIESEL                                    |
| 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 PEÇAS LTDA     | BOMBA                                          |
| 1360        | 10.515.7850036-19 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 14.271.5080001-39 | POTIGUAR PARAFUSOS LTDA                          | ELEMENTO FILTRO                                |
| 18076       | 10.515.7850028-09 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 05.062.1450001-56 | PIREPS E CIA LTDA                                | BIELA                                          |
| 15078       | 10.515.7850036-19 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 05.062.1450001-56 | PIREPS E CIA LTDA                                | GUINIS VALVULA                                 |
| 18681       | 10.515.7850050-39 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 08.460.1960001-09 | WILSON PEREIRA MARTINS E CIA LTDA                | JUANTA                                         |
| 1868        | 10.515.7850036-19 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 08.048.7270001-11 | AGROVIDA COMERCIAL AGRICOLA LTDA                 | JUANTA COLETOR SCAPPE 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                                         |
| 236         | 10.515.7850028-09 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 01.037.5200001-31 | SATELITE COMERCIO E REPRESENTACOES LTDA          | CABO ELÉTRICO                                  |
| 1158        | 10.515.7850022-13 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 07.704.7930001-79 | GETEC ELETROMECANICA LTDA                        | ÓLEO H08ALUJCO 88 PARA TOMBADOR                |
| 2107        | 10.515.7850025-46 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 01.590.0820001-20 | PLANAL LUBRIFICANTES LTDA                        | FILTRO DE AR                                   |
| 37091       | 10.515.7850028-09 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 23.314.0940003-98 | ALESAT COMBUSTIVEIS SA                           | FILTRO LUBRIFICANTE                            |
| 1239        | 10.515.7850028-09 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 02.406.7820001-42 | CASTELINHO COMBUSTIVEIS LTDA                     | PRODUCAO BRONZINA DE BIELA MOTOR GERADOR       |
| 1240        | 10.515.7850027-08 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 02.406.7820001-42 | CASTELINHO COMBUSTIVEIS LTDA                     | PRODUCAO BRONZINA DE MANCAL MOTOR GERADOR      |
| 1289        | 10.515.7850025-46 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 02.406.7820001-42 | 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                    |
| 266         | 10.515.7850018-37 | LOS GROBO CEAGRO DO BRASIL SA | 04.263.5300001-10 | 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 conseqüentemente 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.*

Cumpre ressaltar que a edição das Súmulas CARF nº 217<sup>3</sup> e 232<sup>4</sup> não interferem na conclusão adotada nos tópicos 2.3 *Das despesas com serviços portuários/aduaneiros* e 2.4 *Das despesas com fretes interno (entre estabelecimentos)*, vez que, no presente caso, em razão das particularidades da atividade econômica desenvolvida não se trata de produtos acabados, mas de grãos e sementes (matéria orgânica), que se perdem, deterioram e precisam ser transportados para que não se percam no campo, sendo essencial o transporte correto, para estabelecimento adequado, no tempo e condições específicos, para que as sementes mantenham sua qualidade, germinem e se desenvolvam da maneira adequada, até a efetiva exportação, de modo que se entendeu que tais fretes e serviços portuários se enquadram na condição de insumo do processo produtivo, sendo autorizado o creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Ainda, considerando que, no que se refere ao frete entre estabelecimentos de produtos em elaboração, o v. acórdão recorrido já havia reconhecido o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade na condição de insumo, mas manteve a glosa no caso em concreto em razão da falta de segregação entre fretes de produtos acabados e fretes de produtos em elaboração, sendo reconhecida a condição de produtos em elaboração aos produtos transportados pela recorrente até a efetiva exportação, devem ser revertidas integralmente as glosas sobre fretes internos.

Ademais, no que se refere ao tópico 2.5 *Despesas com frete de produtos alíquota zero*, merece referência que este e. CARF editou a Súmula CARF nº 188, estabelecendo que “[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”, o que impõe o reconhecimento do direito creditório ora pleiteado.

Por fim, quanto às alegações tecidas no tópico IV. 3.7 *Da Apropriação de Créditos Extemporâneos – Legalidade* do Recurso Voluntário, cumpre destacar apenas que, conforme reconhecido pela própria recorrente, não houve crédito extemporâneo apropriado no período, assim como, tal matéria sequer foi apreciada pelo v. acórdão recorrido, razão pela qual deixo de conhecer das referidas alegações, por impertinência ao deslinde da controvérsia.

<sup>3</sup> Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

<sup>4</sup> 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.



**CONCLUSÃO**

Por todo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias impertinentes ao deslinde da controvérsia (tópico IV. 3.7 *Da Apropriação de Créditos Extemporâneos – Legalidade* do Recurso Voluntário), rejeitar as preliminares de nulidade do Despacho Decisório e do v. acórdão recorrido, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para o fim de: reverter as glosas relativas aos gastos com (i) bens para laboratório de análises e serviços de análise de solos e qualidade; (ii) combustíveis e lubrificantes; (iii) serviços de (iii.i) descarregamento da soja/milho no armazém, (iii.ii) armazenagem até o momento que o navio atraca no porto e toda soja/milho é transferida para dentro do navio e (iii.iii) elevação que transportam a soja e o milho para dentro do porão do navio; (iv) fretes devidamente comprovados, na transferência de produtos entre estabelecimentos; (v) com fretes devidamente comprovados, na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero; (vi) despesas com aluguel de vagões incorridas junto a Ferrolease; (vii) encargos do ativo imobilizado, conforme as taxas de depreciação fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), na Instrução Normativa RFB nº 1700/2017; e (viii) peças de reposição e manutenção de máquinas.

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, redator designado

Na sessão de julgamento, o Colegiado divergiu do voto do ilustre Conselheiro Relator na análise do recurso voluntário do presente processo, especificamente, por voto de qualidade, quanto a reversão da glosa de créditos calculados sobre as seguintes rubricas: combustíveis e lubrificantes, despesas portuárias (serviços de descarregamento da soja/milho no armazém, elevação que transporta a soja e o milho para dentro do porão do navio), fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos e peças de reposição e manutenção de máquinas. Então, fui designado a redigir o voto vencedor, motivo pelo qual apresento abaixo as razões de decidir.

Para a solução da lide, oportuno a delimitação do conceito de insumo aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, principalmente para saber quais são os insumos que conferem, ou não, ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

**Conceito de insumo**

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUENTES 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. 543C 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.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

**Essencialidade**, que diz respeito ao 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;

**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.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tivesse transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>5</sup>, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,<sup>6</sup> c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

<sup>5</sup> Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

<sup>6</sup> LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

**Ementa.** CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA 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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

---

de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

No caso concreto, observa-se que tanto o trabalho fiscal como o julgamento da DRJ se deu balizado no conceito de insumo atualmente adotado pela RFB para fins de creditamento de PIS e Cofins, que segue os parâmetros definidos pelo REsp 1.221.170/PR, os quais foram consolidados no Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018. De acordo com o referido Parecer Normativo, a decisão proferida pelo STJ é vinculante para a Secretaria da Receita Federal do Brasil em razão do disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Dito isso, passa-se à análise das glosas.

### **Combustíveis e lubrificantes**

Conforme atesta o acórdão recorrido, não se discute que os combustíveis e lubrificantes podem ser considerados insumos sob os critérios da essencialidade e relevância se utilizados na fase agrícola da recorrente ou na industrial.

Não obstante a possibilidade de apuração, o acórdão recorrido manteve a glosa, haja vista que a recorrente não apresentou comprovação dos gastos com combustíveis e lubrificantes, bem como do seu emprego no maquinário agrícola, conforme alegado em recurso.

Em sede de recurso voluntário, a recorrente apenas apresentou um laudo técnico emitido pela Esalq visando comprovar o direito creditório alegado.

Entendo que o referido laudo, por si só, não é suficiente para realizar a comprovação do crédito exigida.

Como é cediço, nos casos de processos de compensação, restituição ou ressarcimento, é sabido que cabe ao contribuinte provar o direito creditório que alega. Ele deve trazer aos autos os elementos probatórios correspondentes que demonstrem a liquidez e certeza do crédito. Isso é o que se conclui do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

[...]

No entanto, apesar da legislação atribuir à Recorrente a prova do seu direito, no caso ora analisado, constata-se que nada foi trazido aos autos no sentido comprovação e utilização das despesas referidas.

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:



Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005, bem como em normas posteriores.

No caso em apreço, portanto, a recorrente não logrou êxito em comprovar por meio de documentação hábil e idônea o direito creditório pleiteado.

Mantém-se assim a glosa.

#### **Despesas aduaneiras com movimentação (serviços de descarregamento da soja/milho no armazém e elevação que transporta a soja e o milho para dentro do porão do navio)**

Este tópico trata de despesas portuárias para a movimentação de produtos exportados.

Com relação às despesas portuárias, o CARF pacificou o entendimento por meio da súmula CARF nº232, *in verbis*:

Despesas portuárias na exportação de produtos acabados não configuram insumos para fins de crédito de PIS/COFINS.

Como se sabe, as súmulas CARF são de obediência obrigatória pelos julgadores do CARF.

Deve ser mantida, portanto, a glosa.

#### **Fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos**

A glosa desse tópico refere-se a créditos calculados pelo contribuinte sobre despesas com fretes em transferências de bens acabados entre seus estabelecimentos. Segundo a descrição dos fatos do auto de infração, a glosa alcança as transferências de produtos acabados e para esse tipo de despesa não há previsão legal para a tomada de créditos relativamente aos serviços de transporte.

A recorrente se insurge contra a conclusão do auto de infração afirmando que, na verdade, o frete da transferência do produto acabado faz parte do processo de venda. Tal situação não descaracteriza o processo de venda nem de produção como um todo, posto que no primeiro

caso equivale ao custo de transporte a vencia direta. Assim, com base no inciso IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03, entende que a glosa deve ser revertida.

Sem razão a Recorrente.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;

ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e

iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que as despesas com fretes tratam em parte do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para outros estabelecimentos da empresa não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pelas razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

- a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);
- b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);
- c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

**Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.**

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

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.**

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço.** Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado

possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

(negritos nossos)

Nesse sentido, a recentíssima súmula CARF nº 217 também veda o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Assim, com base nessa motivação, deve ser mantida a glosa.

### **Peças de reposição e manutenção de máquinas**

Conforme atesta o acórdão recorrido, não se discute que peças de reposição e manutenção de máquinas podem ser considerados insumos sob os critérios da essencialidade e relevância se utilizados na fase agrícola da recorrente ou na industrial.

Não obstante a possibilidade de apuração, o acórdão recorrido manteve a glosa, haja vista que a recorrente não apresentou comprovação dos gastos com peças de reposição e manutenção de máquinas, bem como do seu emprego no maquinário agrícola ou produtivo, conforme alegado em recurso.

Em sede de recurso voluntário, a recorrente apenas apresentou um laudo técnico emitido pela Esalq visando comprovar o direito creditório alegado.

Entendo que o referido laudo, por si só, não é suficiente para realizar a comprovação do crédito exigida.

Como é cediço, nos casos de processos de compensação, restituição ou ressarcimento, é sabido que cabe ao contribuinte provar o direito creditório que alega. Ele deve trazer aos autos os elementos probatórios correspondentes que demonstrem a liquidez e certeza do crédito. Isso é o que se conclui do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

[...]

No entanto, apesar da legislação atribuir à Recorrente a prova do seu direito, no caso ora analisado, constata-se que nada foi trazido aos autos no sentido comprovação e utilização das despesas referidas.

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005, bem como em normas posteriores.

No caso em apreço, portanto, a recorrente não logrou êxito em comprovar por meio de documentação hábil e idônea o direito creditório pleiteado.

Mantém-se assim a glosa.

### **Dispositivo**

Diante do exposto, entendo que devem ser mantidas as glosas sobre as seguintes rubricas: combustíveis e lubrificantes, despesas portuárias (serviços de descarregamento da soja/milho no armazém e elevação que transporta a soja e o milho para dentro do porão do navio), fretes na transferência de produtos entre estabelecimentos e peças de reposição e manutenção de máquinas.

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo**