



# MINISTÉRIO DA FAZENDA

## Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

<b>PROCESSO</b>	<b>10120.900083/2016-00</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-014.651 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AGREX DO BRASIL S.A.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

### **Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

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

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.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO PRÉVIA. POSSIBILIDADE.

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

PROCESSO DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE

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

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas relativas aos gastos com (i.1) bens para laboratório de análises e serviços de análise de solos e qualidade; (i.2) serviços de armazenagem; (i.3) fretes, devidamente comprovados, na transferência de produtos entre estabelecimentos; (i.4) despesas com aluguel de vagões incorridas junto a Ferrolease; e (i.5) 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 maioria de votos, para reverter as glosas relativas aos gastos com (ii.1) elevação para transportar a soja e o milho para dentro do portão do navio, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Francisca Elizabeth Barreto; e (ii.2) descarregamento da soja/milho no armazém, vencida a conselheira Francisca Elizabeth Barreto. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-014.649, de 19 de junho de 2024, prolatado no julgamento do processo 10120.900080/2016-68, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

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

## RELATÓRIO

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

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

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

- i) gastos com materiais de laboratório;

- ii) gastos com serviços que não se enquadram no conceito de insumo. A título de exemplo, foram glosadas despesas com análise de solos, com despachantes aduaneiros, inspeção de qualidade, material para copa/cozinha e manutenções de todos os tipos;
- iii) gastos com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda;
- iv) gastos com frete de insumos sujeitos à alíquota zero;
- v) gastos com contratos de locação de vagões, que não se enquadrariam como despesas de contraprestações de arrendamento mercantil, tampouco como despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos;
- vi) gastos com máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição);
- vii) créditos vinculados às saídas com suspensão.

Inconformada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, sustentando:

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

quanto no inciso V (arrendamento mercantil), do art. 3º, da Lei nº 10.637/02;

- despesas com máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação e crédito com base no valor de aquisição);
- créditos extemporâneos;
- despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos/aluguéis de prédio.

A DRJ, por sua vez, julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada.

No mérito, decidiu, em síntese, que a análise da apropriação de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins não-cumulativos sobre bens e serviços utilizados como insumos deveria ser feita com base no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/18, que teria trazido as principais repercussões, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do REsp nº 1221170/PR. Afirmou, portanto, que o exame das glosas deveriam ser realizado considerando a essencialidade e a relevância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

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

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

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

- (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 incorridas com a empresa FERROLEASE;
- (iii) despesas com bens incorporados ao ativo imobilizado;
- (iv) despesas com fretes na transferência de produtos acabados e em elaboração;
- (v) despesas com serviços portuários/aduaneiros, por não se enquadrarem no conceito de insumo;
- (vi) créditos extemporâneos.

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

É o relatório.

## VOTO

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

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

### 1. Preliminares

#### 2.1. Nulidade do Acórdão recorrido por ausência de apreciação do Laudo da ESALQ

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

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

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

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

## **2.2. Nulidade do Despacho Decisório por existência de erro material**

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

Sem razão a Recorrente.

Sobre o tema, destaco a Súmula Carf nº 163:

### **Súmula CARF nº 163**

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

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

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

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

Pelo exposto voto por rejeitar tal preliminar de nulidade.

## **2. Do mérito**

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

- (i) despesas de Bens para Laboratório de Análises e Serviços de Análise de Solos e Qualidade, por não se enquadrarem no conceito de insumo;
- (ii) despesas incorridas com a empresa FERROLEASE;
- (iii) despesas com bens incorporados ao ativo imobilizado;
- (iv) despesas com fretes na transferência de produtos acabados e em elaboração;

- (v) despesas com serviços portuários/aduaneiros, por não se enquadrarem no conceito de insumo;
- (vi) 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 nexó de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

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

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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

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

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

*importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”*

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

*“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO 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 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>1</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>1</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 da 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, entendo que devem ser revertidas as referidas glosas.

## **2.2. Das despesas com serviços portuários/aduaneiros**

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

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

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

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

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

### **“CLÁUSULA I OBJETO:**

**1.1 – Constitui objeto do presente contrato a prestação de serviços, pela VALE para a CLIENTE, relacionados com a movimentação de SOJA e MILHO em grão, a granel (“Produtos”), compreendendo: (i) a descarga dos vagões ferroviários contendo o Produto no Terminal Portuário de Ponta Madeira – PDM, Estado do Maranhão (“Terminal”), (ii) a estocagem e armazenagem do Produto para formação de lotes de exportação em ARMAZÉNS GRANELEIROS específicos (conforme indicado no item 9.1), e (iii) o embarque dos Produtos em navios (“Serviços Portuários”).**

**1.2 – Para o atendimento do objeto deste Contrato, poderá a VALE utilizar-se de bens e serviços de terceiros ou estabelecer algum nível de relação jurídica com terceiros. Nessas hipóteses será sempre integral e exclusiva responsabilidade da**

VALE o pleno atendimento da CLIENTE, para os efeitos deste Contrato, assim como de sua exclusiva e integral responsabilidade todas as obrigações derivadas da eventual relação jurídica formalizada com terceiros para os fins e atendimento do presente Contrato.

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

*“Como se viu, o texto constitucional não estipulou qual seria a técnica da não cumulatividade a ser observada no tratamento da contribuição ao PIS e da COFINS no regime não cumulativo. Também se consignou, nas passagens anteriores, que o fato gerador dessas contribuições é deveras distinto dos fatos geradores do ICMS e do IPI. Com efeito, o ICMS pressupõe a circulação de mercadorias ou a prestação de*

*certos serviços (isso é, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação); e o IPI, a existência de produtos industrializados. Por seu turno, a contribuição ao PIS e a COFINS pressupõem a existência de faturamento ou de receita. Cabe ainda destacar, como já o fez Marco Aurélio Greco, que o processo formativo de um produto ou de uma mercadoria muito se diferencia do processo formativo da receita, a qual, aliás, por estar vinculada a determinado contribuinte, não se submete, propriamente, a um ciclo econômico. O mesmo se aplica quanto ao faturamento.*

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

Nesse cenário, por não haver outra fase entre a produção/fabricação e a venda de determinados produtos, os gastos com (i) armazenagem das mercadorias e (ii) transporte (elevação) das mercadorias para navio destinadas ao exterior, enquanto em etapa anterior àquela de venda, deve ser analisado sob a ótica do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. A venda é o momento em que o sujeito passivo 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.

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

Nessa linha, não haveria qualquer racionalidade em uma interpretação que negasse o direito ao creditamento em relação ao serviço de armazenagem das mercadorias e transporte (elevação) das mercadorias para navio destinadas ao exterior, apenas por não se enquadrar especificamente na hipótese prevista no inciso IX. Ou seja, como se o fato de se ter utilizado na legislação a expressão frete e armazenagem “na operação de venda”, excluísse a possibilidade do creditamento dos gastos com frete em qualquer outro momento anterior à venda.

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

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

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

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

### **2.3. 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 estas: degradação das energias, danificação dos mecanismos de energia e síntese, redução da atividade respiratória e biossíntese, redução da velocidade de germinação, redução do potencial de armazenamento, redução de velocidade de crescimento e desenvolvimento das plantas, menor uniformidade no crescimento e desenvolvimento das plantas, menor resistência, redução no rendimento, redução da energia a campo, aumento das plântulas anormais e, por fim, a perda da capacidade de germinar.”**

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

*Nessa senda, tais despesas são essenciais para a atividade da Recorrente, bem como são fretes na transferência de produtos “inacabados”, posto que grãos, os quais são limpos, analisados e apenas depois serão comercializados. Para escoar, vender ou revender estes grãos é preciso que estes sejam colhidos no momento correto e, na hipótese de não serem carregados do campo para envio direto aos clientes, é preciso que estes sejam armazenados corretamente, para que não se deteriore, como já narrado.*

**Notem que aqui não se trata de produtos manufaturados, industrializados, como vastíssimo prazo de durabilidade, tais como televisores, refrigeradores, celulares, entre outros, os quais podem ser manejados e armazenados ao livre arbítrio dos fabricantes, sendo produtos efetivamente acabados. Diferente é a situação da Recorrente, que produz grãos, seres vivos, 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 auferir a receita que será tributada, de modo que, até aquele momento, os gastos essenciais e relevantes para que tal operação possa ser executada devem ser reconhecidos como insumos.

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.

#### **2.4. 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 alugueis, 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.

## **2.5. 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 DEPRECIÇÃO.*

**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.

## **2.6. Dos créditos extemporâneos**

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

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

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

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

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

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

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

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2008 CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. SEM NECESSIDADE PRÉVIA DE RETIFICAÇÃO DO DACON. POSSIBILIDADE. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia de retificação do Dacon por parte do contribuinte. (Acórdão nº 9303-008.635 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Conselheiro Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Conselheira Redatora Designada Érika Costa Camargos Autran - Sessão de 15 de maio de 2019)*

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

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

Não se nega a importância de tal preocupação. A retificação, porém, não pode ser considerada como a única forma de demonstração inequívoca de

que o aproveitamento, afóra do mês em que o gasto incorrido, não teria gerado um duplo aproveitamento de créditos.

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

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

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

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

Diante todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas aos gastos com (i) bens para laboratório de análises e serviços de análise de solos e qualidade; (ii) serviços de (ii.i) descarregamento da soja/milho no armazém, (ii.ii) armazenagem até o momento que o navio atraca no porto e toda soja/milho é transferida para dentro do navio e (ii.iii) elevação que transportam a soja e o milho para dentro do porão do navio; (iii) fretes, devidamente comprovados, na transferência de produtos entre estabelecimentos; (iv) despesas com aluguel de vagões incorridas junto a Ferrolease; e (v) 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.

## Conclusão

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) reverter as glosas relativas aos gastos com (i.1) bens

para laboratório de análises e serviços de análise de solos e qualidade; (i.2) serviços de armazenagem; (i.3) fretes, devidamente comprovados, na transferência de produtos entre estabelecimentos; (i.4) despesas com aluguel de vagões incorridas junto a Ferrolease; (i.5) 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; (i.6) elevação para transportar a soja e o milho para dentro do portão do navio; e (i.7) descarregamento da soja/milho no armazém.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator