



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10183.909885/2020-19</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-004.480 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BOM FUTURO AGRICOLA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/07/2017 a 30/09/2017

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO E ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. MERO INCONFORMISMO.

O mero inconformismo do contribuinte com o entendimento exarado no Despacho Decisório e/ou no v. acórdão recorrido não gera por si só a sua nulidade, quando houve a devida motivação e fundamentação das glosas efetuadas e mantidas.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/07/2017 a 30/09/2017

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 pelo contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CADEIAS DA INDÚSTRIA AGROPECUÁRIA. VENDAS COM SUSPENSÃO. BOVINOS. CAROÇO DE ALGODÃO. MILHO EM GRÃOS. GIRASSOL. ARROZ COM CASCA. CRÉDITOS. ESTORNO. LEI Nº 10.925/2004. LEI Nº 12.058/2009. LEI Nº 12.350/2010.

As vendas com suspensão de insumos feitas à indústria agropecuária, nos termos dos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004 (caroço de algodão e girassol), 32 e 33 da Lei nº 12.058, de 2009, e 54 e 55 da Lei nº 12.350, de

2010, impedem, aos fornecedores, o aproveitamento dos créditos básicos ou presumidos correspondentes, que devem ser estornados.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CULTIVO DE GRÃOS (SOJA, MILHO, ALGODÃO). LICENCIAMENTO E CESSÃO DE DIREITO DE USO DE PATENTES. SEMENTES CERTIFICADAS. PAGAMENTO DE ROYALTIES. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os direitos de uso de patentes para produção e comercialização de sementes certificadas (uso da tecnologia) adquiridos, por meio de licenciamento ou cessão, se enquadram, por expressa disposição legal, na condição de bens móveis, e são inquestionavelmente utilizados no processo produtivo da empresa (cultivo de grãos), razão pela qual geram o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da(e) COFINS em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMO NÃO ONERADO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. 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, nos termos da Súmula CARF nº 188.

CREDITAMENTO. COMERCIAL EXPORTADORA. DESPESAS INDIRETAS. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as despesas com frete na venda, que são suportados pelo

vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados nos termos do art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE DE PRODUTO ACABADO. ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. SÚMULA CARF N. 217.

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, nos termos da Súmula CARF nº 217.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. REMESSA DE MERCADORIAS EM BONIFICAÇÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Bonificações são desdobramentos da venda de mercadorias, promovidas pelo vendedor a fim de tornar seu produto competitivo no mercado e atrair a fidelização de clientes. Portanto, o frete relacionado ao transporte dessas mercadorias gera créditos de PIS e COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso IX, e artigo 15, da Lei nº 10.833/2003.

NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS. MANUTENÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

São considerados insumos para fins de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, os bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano, nos termos do artigo 176, §1º, inciso VII, da Instrução Normativa RFB nº 2.121/22.

NÃO-CUMULATIVIDADE. EXPORTAÇÃO. DESPESAS PORTUÁRIAS E DESPACHANTE ADUANEIRO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N. 232.

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.

NÃO-CUMULATIVIDADE. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS DE TRANSPORTE DE CARGA OU PASSAGEIROS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N. 190.

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição

para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas, nos termos da Súmula CARF nº 190.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ICMS-ST INCIDENTE NA AQUISIÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. TEMA DE RECURSO REPETITIVO 1231. STJ.

Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído, nos termos da tese fixada pelo STJ no julgamento do Tema Repetitivo nº 1231.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUEL. ARRENDAMENTO DE IMÓVEL RURAL.

A contraprestação pelo contrato de arrendamento de imóvel rural gera direito ao creditamento no regime da não cumulatividade. No entanto, não se configura arrendamento quando o contrato fixa o preço em quantidade de frutos compartilhando, com o proprietário rural, os riscos da flutuação de preço do produto agropecuário.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. CREDITAMENTO ACELERADO. UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Para apropriação de créditos da não-cumulatividade na forma acelerada, nos termos do artigo 6º da Lei nº 11.488/07, não basta que as edificações e benfeitorias sejam utilizadas nas atividades da empresa em geral, deve se tratar de edificações adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Para as edificações e benfeitorias utilizadas nas atividades da empresa é autorizada a apropriação de créditos regular, nos termos do artigo 3º, inciso VII, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE RETIFICAÇÃO PRÉVIA. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N. 231.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes, nos termos da Súmula CARF nº 231.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de nulidade. No mérito, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: a) Por unanimidade de votos, reverter as glosas relativas ao pagamento de royalties aos licenciados pelo direito de uso de patentes para produção e comercialização de sementes certificadas (uso da tecnologia); b) Por unanimidade de votos, reverter as glosas sobre fretes na aquisição de bens e insumos sujeitos à alíquota zero, suspensão ou não incidência; c) Por unanimidade de votos, reverter as glosas sobre fretes no transporte de mercadorias recebidas ou adquiridas de terceiros com o fim específico de exportação; d) Por maioria de votos, reverter as glosas sobre fretes de remessas das bonificações; e) Por unanimidade de votos, reverter as glosas sobre bens adquiridos e utilizados para manutenção dos bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis pelo processo produtivo; f) Por unanimidade de votos, reverter as glosas sobre os serviços relativos à NF nº 9, de 21/06/2019, emitida por GUAXE CONSTRUTORA LTDA, às Notas Fiscais emitidas pela empresa G2 CONSTRUTORA que tratam dos serviços de manutenção civil em “Fossa”, e à Pintura de Algodoeira; g) Por maioria de votos, manter as glosas referentes aos fretes de remessas de amostra grátis, da doação, dos brindes, da demonstração e sobre os custos com serviços de rastreamento de veículos. Vencidos Conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues e Conselheira Neiva Aparecida Baylon que reverteram as glosas referentes aos fretes de remessas de amostra grátis, da doação, dos brindes, da demonstração e sobre os custos com rastreamento de veículos e o Conselheiro Ramon Silva Cunha que manteve as glosas referentes aos fretes de remessas das bonificações. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3101-004.465, de 9 de fevereiro de 2026, prolatado no julgamento do processo 10183.909896/2020-07, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Neiva Aparecida Baylon (substituto[a] integral), Luciana Ferreira Braga, Gilson Macedo Rosenberg Filho (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 em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de

Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/07/2017 a 30/09/2017

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. HIPÓTESES. NÃO OCORRÊNCIA.

Não é nulo o despacho decisório quando não se verifica a ocorrência das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIOS. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. OBSERVÂNCIA.

Considera-se respeitado o princípio processual da busca pela verdade material quando a autoridade fiscal se empenha no exame da documentação probatória, inclusive intimando a contribuinte a prestar esclarecimentos no caso de inconsistências.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da comprovação da certeza e liquidez do direito creditório oposto contra a Fazenda Pública objeto de pedido de ressarcimento recai sobre a contribuinte que o invoca. A não comprovação do direito compromete o deferimento integral do pleito.

NÃO CUMULATIVIDADE INSUMOS. CONCEITO. PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA. GLOSA.

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.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços que sejam essenciais ou relevantes ao processo de fabricação ou à prestação de serviços.

Não se enquadram nessa hipótese as despesas não vinculadas ao processo produtivo ou à prestação de serviços ou aquelas inerentes às etapas de comercialização do produto pronto.

NÃO CUMULATIVIDADE. CADEIAS DA INDÚSTRIA AGROPECUÁRIA. VENDAS COM SUSPENSÃO. BOVINOS. CAROÇO DE ALGODÃO. MILHO EM GRÃOS. GIRASSOL.

ARROZ COM CASCA. CRÉDITOS. ESTORNO. LEI Nº 10.925/2004. LEI Nº 12.058/2009. LEI Nº 12.350/2010.

As vendas com suspensão de insumos feitas à indústria agropecuária, nos termos dos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004 (caroço de algodão e girassol), 32 e 33 da Lei nº 12.058, de 2009, e 54 e 55 da Lei nº 12.350, de 2010, impedem, aos fornecedores, o aproveitamento dos créditos básicos ou presumidos correspondentes, que devem ser estornados.

NÃO CUMULATIVIDADE. GLOSA DE CRÉDITOS. PROPORCIONALIZAÇÃO.

No regime da não cumulatividade, o rateio proporcional fundamentado em critérios racionais é recurso legítimo para a discriminação dos créditos relativos a bens ou serviços em função da natureza, origem e vinculação. A proporção entre a receita bruta e a receita de referência é a forma legítima para o cálculo do crédito vinculado à receita de referência (de mercado externo, interno não tributado, interno tributado, submetida a regime cumulativo, com suspensão, etc).

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ROYALTIES. VEDAÇÃO.

Os gastos com royalties não podem ser aproveitados como crédito no regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO.

É vedada a apropriação de créditos em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE. POSSIBILIDADE.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os gastos com frete na operação de venda suportados pelo vendedor, aqueles que compõem o custo de insumo adquirido que também gere crédito e os relativos à movimentação interna de matéria-prima e produtos em elaboração, vedados os créditos referentes à movimentação de produtos acabados e fretes não relacionados à venda ou à produção.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Os fretes incorridos na aquisição de insumos não estão abrangidos no conceito de insumos de forma autônoma. A possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação aos bens adquiridos, e não em relação ao serviço de transporte considerado isoladamente. Não é permitido o creditamento sobre os fretes pagos na aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, não incidência ou isentos.

FRETES. INCONSISTÊNCIA DOCUMENTAL. COMPROVAÇÃO. GLOSA REVERSÃO.

Revertem-se as glosas de créditos tomados sobre dispêndios com fretes por inconsistência de informações documentais uma vez apresentada documentação comprobatória em sede de manifestação de inconformidade que atestam que os fretes foram incorridos em operações hábeis ao creditamento (frete no território nacional quando da importação de insumos e máquinas e equipamento incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço).

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE. BENS RECEBIDOS OU ADQUIRIDOS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA.

A empresa comercial exportadora não pode calcular créditos sobre despesas com frete relacionados a produtos recebidos ou adquiridos com fim específico de exportação.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS. INSUMOS. MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO E OBRA CIVIL.

Não são considerados insumos os materiais de construção quando a dimensão dos gastos e a característica dos bens denotam que não se vincularam a manutenção regular, mas a emprego em reformas e construções que impõem a ativação dos gastos por aumentarem a vida útil do bem em mais de um ano.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS. MANUTENÇÃO CIVIL.

Não são considerados insumos dispêndios com serviços quando suas características extrapolam a mera manutenção predial e quando a dimensão dos gastos e a identidade dos prestadores, construtoras, impõem a ativação dos gastos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS NÃO RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO.

Não se qualificam no conceito de insumos os serviços que não sejam relevantes ou essenciais ao processo produtivo, a exemplo de serviços portuários e de despachante aduaneiro, alocados em etapa posterior à produção.

NÃO CUMULATIVIDADE. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A despesa com locação de veículo não gera direito a desconto de créditos no regime não cumulativo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS PARA VIABILIZAÇÃO DA MÃO DE OBRA. CLÍNICA MÉDICA. VALE-ALIMENTAÇÃO.

Não são considerados insumos as despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. TRATAMENTO.

O aproveitamento de créditos não informados à época própria deve ser precedido da retificação da documentação fiscal relativa ao período de competência do crédito até o período em que o crédito está sendo utilizado ou passa a ser objeto de pedido de ressarcimento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS NÃO RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO.

Não se qualificam no conceito de insumos os bens e serviços que não sejam relevantes ou essenciais ao processo produtivo, a exemplo de vigilância e segurança e serviços portuários

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ICMS-ST. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-Substituição Tributária que consta na nota fiscal emitida pelo vendedor-substituto da mercadoria não compõe a base de cálculo das contribuições devidas por ele vendedor. Não havendo incidência de contribuição sobre o valor do ICMS-ST na etapa anterior, a parcela não gera crédito em consonância com o princípio do regime não cumulativo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUEL. ARRENDAMENTO DE IMÓVEL RURAL.

A contraprestação pelo contrato de arrendamento de imóvel rural gera direito ao creditamento no regime da não cumulatividade. No entanto, não se configura arrendamento quando o contrato fixa o preço em quantidade de frutos compartilhando, com o proprietário rural, os riscos da flutuação de preço do produto agropecuário.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS.

Comprovada a vinculação de edificações e benfeitorias às atividades de produção, admite-se a tomada de créditos.

A recorrente BOM FUTURO AGRICOLA LTDA, interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos em sede de manifestação de inconformidade e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

*A Recorrente pleiteia, inicialmente, a reunião dos Processos Administrativos mencionados no item III do presente recurso, devendo ser regularmente processados e julgados os recursos voluntários em conjunto.*

*Ademais, diante de todo o exposto e, com base nos fundamentos de fato e de direito acima narrados, devidamente suportados pelos documentos comprobatórios de seu direito, bem como pela jurisprudência colacionada, a Recorrente pleiteia que se DÊ PROVIMENTO a este Recurso Voluntário, para que, preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do despacho decisório e do acórdão recorrido, por violação à verdade material.*

*Caso assim não entendam Vossas Senhorias, o que se admite a título meramente argumentativo, a Recorrente requer, no mérito, seja DADO PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, para que seja reformado o Acórdão recorrido, reconhecendo-se a nulidade do despacho decisório que veiculou glosas em desacordo com atos normativos da SRFB e/ou, caso sejam superadas as nulidades, sejam acolhidos os argumentos de fato e de direito para que seja reconhecido o direito aos créditos pleiteados, com o ressarcimento integral dos valores, devidamente atualizados, pois comprovadamente os bens e serviços adquiridos são essenciais para as atividades da Recorrente.*

*Por fim, caso Vossas Senhorias entendam que sejam necessários novos elementos, em respeito ao princípio da verdade real e, principalmente, pelas inovações aos critérios jurídicos das glosas no acórdão recorrido, a Recorrente pleiteia que o presente processo seja baixado em diligência e/ou que lhe seja assegurada a produção de provas por todos os meios em direito admitidos, em especial pela posterior juntada de novos documentos.*

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 condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à tempestividade, conhecimento e ao mérito, ressalvado quanto em manter as glosas referentes aos fretes de remessas de amostra grátis, da doação, dos brindes, da demonstração e sobre os custos com serviços de rastreamento de veículos, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

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 julgamento, em conjunto, dos Recursos Voluntários interpostos nos processos administrativos decorrentes do mesmo procedimento de fiscalização, cumpre informar que o presente processo é paradigma dos demais, que estão contemplados no lote de repetitivo, devendo ser aplicada a mesma decisão a todos os casos.

**DA PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO R. DESPACHO DECISÓRIO E DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL**

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que “[...] o indeferimento parcial do crédito se fundou em presunções sobre a atividade econômica desenvolvida e a forma de tributação eleita, diante das inúmeras especificidades das operações empreendidas pela Recorrente. Tais vícios foram ratificados pelo v. acórdão recorrido, que praticamente repisou os fundamentos da instância de origem, desconsiderando todas as provas e razões de direito exploradas pela Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade, inclusive assumindo premissas com base em meras presunções”.

Alegando não ter havido a adequada análise do seu processo produtivo, das provas colacionadas aos autos e da legislação que disciplina a matéria, ressalta que a fiscalização teria se apegado “[...] a questões formais e em presunções de hipotéticas irregularidades que afastariam os créditos postulados” e que o v. acórdão recorrido “[...] simplesmente desconsiderou o conjunto probatório então apresentado, assim como todos os fundamentos de direito e explicações detalhadas a respeito do processo produtivo da Recorrente, basicamente ratificando o teor do despacho decisório”.

Por tais razões, defende que “[...] haja vista a afronta aos princípios da motivação, ampla defesa, contraditório e segurança jurídica, faz-se necessária a declaração de nulidade do v. acórdão recorrido (e do despacho decisório), na parcela glosada dos créditos postulados”.

Ao apreciar tais alegações, em sede de manifestação de inconformidade, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

*[...] não procede a alegação da requerente de que não haveria motivação para as glosas e de que a auditoria, desconhecendo o processo produtivo desenvolvido pela empresa, não teria se empenhado em cumprir com o princípio da busca pela verdade material.*

*Toda a motivação para as glosas, sem que ainda se avalie sua legitimidade concordando-se ou não com elas, está clara no Relatório Fiscal que integra o Despacho Decisório. Tanto foi clara a fundamentação que o contribuinte exerceu plenamente sua defesa, construindo manifestação de inconformidade em que demonstra ter conhecido das motivações da fiscalização.*

*A questão quanto a eventual desrespeito na procura pela verdade material é referida pela contribuinte de forma genérica para todo o trabalho de auditoria e mais especificamente em relação a duas matérias de glosa de créditos: aquisição de bovinos e aquisição de materiais de construção civil, cujas implicações serão examinadas mais adiante neste voto.*

*Antes de que se inicie a avaliação do mérito, importante realçar que o trabalho fiscal está bem organizado, contendo relatório fiscal que se refere aos documentos analisados, às planilhas de cálculo elaboradas e à legislação acionada pela auditoria no exame da legitimidade do crédito demandado, documentação toda essa reunida no e-dossiê nº 10265.004190/2021-10, não havendo até aqui como*

*acolher a alegação de inobservância do princípio da busca pela verdade material, uso de presunções não previstas em lei ou falta de motivação.*

É o que passo a apreciar.

Sem adentrar no mérito da controvérsia, cumpre destacar que todas as glosas foram devidamente motivadas no Relatório de Auditoria do Crédito do Pis e da Cofins, colacionado ao e-Dossiê 10265.004190/2021-10 (fls. 2044/2116), em que a fiscalização expõe individualizadamente as razões para indeferimento dos créditos pleiteados.

Ressalta-se que tais informações foram suficientemente completas a ponto de permitir à Recorrente, tanto em sua manifestação de inconformidade, quanto no próprio Recurso Voluntário, suscitar uma ampla discussão acerca do mérito, o que não se coaduna com a hipótese de falta de motivação, e vai de encontro com a tese de cerceamento do direito de defesa.

Da mesma forma, o v. acórdão recorrido apreciou todas as alegações suscitadas pela recorrente na manifestação de inconformidade, observando o princípio da livre convicção fundamentada, sendo certo que o mero inconformismo da recorrente com o entendimento exarado não gera por si só a nulidade do Despacho Decisório e/ou do v. acórdão recorrido, devendo as suas razões de insurgência serem apreciadas quando do julgamento do mérito do presente recurso.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e do v. acórdão recorrido.

#### **DA PRELIMINAR DE IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DE CRÉDITOS EM DESACORDO COM ATOS NORMATIVOS DA SRF – SOLUÇÕES DE CONSULTA E INSTRUÇÕES NORMATIVAS**

Neste tópico, a recorrente sustenta que, ao fundamentar as glosas combatidas, “[...] a Autoridade Fiscal deixou de observar o que dispõem os atos normativos da própria Receita Federal do Brasil, notadamente: (i) Parecer Normativo Cosit nº 5/2018; e (ii) Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019; (iii) Soluções de Consulta — Disit nº 6.026/2021 e 6.027/2021, às quais vinculam a administração tributária, nos termos do disposto no art. 9º, da IN RFB nº 1.396, de 16/09/2013”, razão pela qual pleiteia a nulidade do Despacho Decisório.

Não assiste razão à recorrente.

Conforme já nos manifestamos, não se vislumbra nulidade no Despacho Decisório que motivou cada uma das glosas efetuadas, existindo mero inconformismo da recorrente com o entendimento exarado.

Da mesma forma, não houve inobservância do Despacho Decisório aos atos normativos mencionados, existindo apenas divergência interpretativa acerca da aplicação das normas ao caso concreto.

Diante disto, voto por rejeitar a preliminar de inobservância aos entendimentos vinculantes proferidos no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

### **DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA RECORRENTE**

No julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça, além de reconhecer a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista pelas Instruções Normativas da RFB nº 247/2002 e 404/2004, fixou o entendimento de que “[...] o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da 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 pela contribuinte”.

Em breve síntese, a essencialidade consiste na imprescindibilidade do item do qual o produto ou serviço dependa, intrínseca ou fundamentalmente, de forma a configurar elemento estrutural e inseparável para o desenvolvimento da atividade econômica, ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, com base no critério da relevância, o item pode ser considerado como insumo quando, embora não indispensável ao processo produtivo ou à prestação do serviço, integre o seu processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Ainda, questão bastante relevante fixada no referido julgamento, mas nem sempre observada, se refere à dimensão temporal dentro da qual devem ser reconhecidos os bens e serviços utilizados como insumos.

Pela clareza e didática, cumpre reproduzir a doutrina de Marco Aurélio Greco expressamente citada no julgamento do REsp nº 1.221.170:

De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos. [...]

**Cumprido, pois, afastar a idéia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte.**

(...)

**O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delimitação legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido.<sup>1</sup> (Grifamos)**

Assim, não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na produção de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto. Tal compreensão é imprescindível para análise de qualquer caso envolvendo direito creditório.

Além disto, para fins de análise do direito ao creditamento, não podemos analisar a atividade exercida pela empresa de forma teórica, focando exclusivamente naqueles itens imprescindíveis para uma atividade genericamente considerada. Pelo contrário, devemos estar atentos às peculiaridades de cada atividade específica, analisando em cada situação aquilo que cumpre com os critérios de essencialidade e relevância no caso concreto.

Por fim, cumpre ressaltar que, no voto vencedor, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho ainda afasta expressamente a aplicação do artigo 111 do CTN aos casos envolvendo direito creditório, ressaltando que o creditamento não consiste em benefício fiscal, de modo que não há de ser interpretado de forma literal ou restritiva.

Para afastar de vez a compreensão equivocada de que o direito creditório decorrente da não-cumulatividade configuraria benefício fiscal, cumpre reproduzir as diversas funções da não-cumulatividade, elencadas por André Mendes Moreira em seu “A não-cumulatividade dos tributos”<sup>2</sup>, que demonstram que tal princípio, e a correspondente sistemática de apuração, não busca um benefício individual, pelo contrário, persegue diversos objetivos coletivos da sociedade, entre eles:

- (a) a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de *facto*, não onerando os agentes produtivos;
- (b) a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente;

<sup>1</sup> Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6

<sup>2</sup> MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4ªed., rev. e atual., São Paulo: Noeses, 2020, pg. 120.

(c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;

(d) a conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);

(e) a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não-cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional.

Com base em tais premissas e considerando que a adoção dos critérios fixados pelo STJ demanda a análise da essencialidade e relevância do insumo ao desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, pertinente trazer considerações acerca da atividade exercida pela recorrente.

Por bem descrever o objeto social da recorrente, merece transcrição o artigo 3º do seu Contrato Social:

CLÁUSULA TERCEIRA: A Sociedade tem por objeto social a exploração das atividades de agricultura, produção de sementes e mudas, vinicultura, fruticultura, olericultura, pecuária, suinocultura e avicultura; a fabricação de rações balanceadas, concentrados, sais minerais e produtos de suplementação mineral e proteica, comercialização no mercado interno e externo mediante importação e exportação dos produtos retro mencionados; a comercialização no mercado interno mediante compra e venda dos produtos e subprodutos oriundos das atividades de agricultura, produção de sementes e mudas, vinicultura, fruticultura, olericultura, pecuária, suinocultura e avicultura; a comercialização no mercado externo mediante importação e exportação dos produtos e subprodutos oriundos das atividades de agricultura, produção de sementes e mudas, vinicultura, fruticultura, olericultura, pecuária, suinocultura e avicultura; o comércio e representação de adubos e fertilizantes, fungicidas, herbicidas, inseticidas, medicamentos, vacinas, produtos agrícolas, pecuários e veterinários em geral; o comércio atacadista e varejista de cereais, sementes, corretivos para o solo, algodão em pluma e em fardos e outros produtos agrícolas; transporte rodoviário de cargas, agenciamento de cargas; a locação de veículos, equipamentos e máquinas; a fabricação de óleos vegetais em bruto, a extração de óleo de caroço de algodão; extração, tratamento, beneficiamento e comércio de madeiras nativas e de reflorestamento; beneficiamento de algodão, caroço de algodão, sementes de algodão, sementes de soja, sementes de milho; secagem, limpeza, expurga de sementes e cereais em estado natural, ensacados ou a granel; armazenamento de sementes, cereais, fertilizantes, corretivos para o solo, algodão em pluma e em fardos e outros produtos agrícolas; piscicultura, criação, comercialização e exportação de peixes de água doce, in natura, frescos e congelados; e a participação como quotista ou acionista em outras empresas, comércio, armazenagem, manipulação, formulação, produção, fabricação, importação, controle de qualidade, transportes, pesquisa e desenvolvimento experimental de: agrotóxicos e seus componentes e afins (incluindo produtos de origem biológica),

adubos, fertilizantes e inoculantes, importação, exportação, comercialização, fabricação, formulação, produção, manipulação, armazenagem, controle de qualidade, transporte, pesquisa e desenvolvimento de: inoculantes, fertilizantes, agrotóxicos seus componentes e afins (incluindo produtos de origem bioquímica e biológica para agricultura convencional e orgânica), reembalador de sementes, atividades após colheita.

Por pertinente, transcrevo também excerto do Recurso Voluntário - corroborado por Laudo técnico elaborado internamente (juntado aos autos com a manifestação de inconformidade) e Parecer Técnico elaborado pela Pedrosa Consultores Associados (juntado aos autos com o Recurso Voluntário) - no qual a recorrente sintetiza o seu processo produtivo:

*[...] a Recorrente desenvolve, há mais de 40 anos, atividade econômica nas áreas da agricultura, pecuária, sementes e piscicultura, conforme se constata do seu contrato social. Eis uma fotografia de uma de suas unidades produtivas (extraída da página 13 do Parecer Técnico):*



*Figura 1 – Foto Fazenda Fartura*

*Vale destacar que, conforme demonstrado no Parecer Técnico, há uma interligação entre tais atividades, “que reflete na apuração de créditos de PIS/COFINS. Uma atividade econômica pode resultar em produção de bens e serviços para mercado ou insumos para outra atividade desenvolvida” (página 10). Considerando os temas ora envolvidos, a seguir serão detalhadas as três primeiras atividades (agricultura, pecuária e sementes).*

#### **A) AGRICULTURA**

*Atualmente, a Recorrente é o maior produtor individual de soja no mundo e o maior na cultura do algodão no Brasil, possuindo uma área total aproximada de 583 mil hectares cultivados no Estado do Mato Grosso, na qual são produzidas cerca de 1,3 milhão de toneladas de soja e 300 mil toneladas de pluma de algodão por safra.*

*Antes de prosseguir, é importante fazer uma contextualização. Considerando que pode ser difícil para quem não está familiarizado com o meio rural compreender o significado de 583 mil hectares, vale uma explicação. Para efeito de comparação, a cidade de São Paulo tem uma área de 1.521 km<sup>2</sup>, o que corresponde a 152.100 hectares. Assim, a área cultivada pela Recorrente, somando a safra principal e a safrinha, é quase quatro vezes maior que a área da cidade de São Paulo.*

*Essa comparação é feita para não apenas destacar as vastas dimensões da operação da Recorrente, mas também ressaltar a importância de se analisar*

*cuidadosamente a essencialidade dos produtos utilizados nessa imensa indústria ao ar livre.*

*Continuando.*

*Conforme consta da página 24 do Parecer Técnico, a atividade operacional é dividida entre 38 unidades centralizadoras de produção; 21 unidades de beneficiamento e armazenamento de grãos; 09 unidades de beneficiamento de algodão; e 03 unidades de beneficiamento de sementes, distribuídas em diversos municípios do Estado de Mato Grosso.*

*Registre-se que as referidas culturas levam, em média, 130 dias entre o plantio e o fruto pronto e disponível para a comercialização. O ciclo se inicia no preparo da terra, com a análise da boa qualidade física e estrutural e dos nutrientes presentes no solo e a implementação de medidas, se necessárias, para suprir as demandas nutricionais do local.*

*E uma vez constatada a viabilidade do solo, segue-se para o plantio de sementes que, por sua vez, são previamente selecionadas e sujeitas a um processo de beneficiamento realizado com a utilização de avançada tecnologia genética de alta complexidade e relevância.*

*Nesse contexto, insta salientar que, na atividade agrícola da Recorrente, a semente é o seu principal insumo. Isso pois, para um bom plantio, é imprescindível que as sementes utilizadas possuam boa qualidade física, fisiológica, sanitária e genética, de modo que todos os custos que são empreendidos para a sua aquisição e/ou beneficiamento, torna-se indispensável para a perfeita eficiência e realização da atividade agrária.*

*Em outras palavras, sementes de baixa qualidade ou que não possuem traços genéticos adequados a possibilitar um bom plantio podem ser fontes de desenvolvimento de doenças, contribuindo para a inserção de pragas e doenças na lavoura, assim como representam um aumento significativo de mão de obra e recursos financeiros.*

*A esse respeito, eis excerto do Parecer Técnico ora apresentado:*

*“Diante das informações acima dispostas sobre o processo produtivo da BOM FUTURO, é possível constatar que **para o desenvolvimento da atividade de agricultura, a empresa depende da aquisição de itens indispensáveis** (a indispensabilidade desses itens está relacionada à ligação direta com a sua eficiência e capacidade produtiva), sendo eles:*

*a) Sementes: Sementes de qualidade propiciam melhores características para culturas agrícolas plantadas. Semente tratadas possuem reguladores de crescimento, micronutriente e inoculantes, que contribuem para o desenvolvimento das plantas, deixando-as mais saudáveis e resistentes. Considerando que **o grupo BOM FUTURO é um dos três maiores produtores agrícolas do Brasil, a utilização de sementes tratadas é fundamental para a realização de suas atividades agrícolas;***

*b) Instalações diversas: As instalações possibilitam racionalizar a produção agrícola, ou seja, trazem eficiência e eficácia ao processo produtivo, protegendo os cultivos das intempéries. Essas instalações **necessitam de***

**manutenção constante.** Portanto, materiais de construção são elementos imprescindíveis no dia a dia da empresa;

c) **Fertilizantes e Defensivos:** A utilização de fertilizantes e defensivos tem como finalidade o **aumento da produtividade e o controle de pragas** que possam prejudicar o cultivo;

d) **Peças para manutenção de aeronaves:** A utilização de aeronaves na agricultura tem como finalidade a pulverização de defensivos em propriedades de grande extensão (como a BOM FUTURO, que possui cerca de 583 mil hectares), além disso, pode ser utilizada no combate de possíveis incêndios.” (página 28 do Parecer Técnico – destacamos)

Registre-se que, após alguns dias de vida da planta, ocorre o manejo com adubagem e pulverizações para o controle de insetos, fungos e ervas daninhas. E com aproximadamente 110 dias de extremos cuidados, a cultura passa à fase da maturação e, por conseguinte, da colheita, que só pode ocorrer quando a cultura atingir a maturação fisiológica e a umidade ideal para tanto, sob o risco de perda de produtividade.

Com a finalização da colheita, os frutos são transportados para os armazéns ou para as unidades de beneficiamento da Recorrente para as etapas de limpeza, secagem, padronização e, por fim, armazenagem. Somente a partir de então é que os produtos estarão prontos para serem comercializados ou utilizados para a produção de rações especiais que serão destinadas para o uso interno da Recorrente (que, como visto, atua também no setor pecuário).

#### **B) SEMENTES**

Conforme acima mencionado, a semente utilizada pela Recorrente possui um processo produtivo próprio (anterior, portanto, ao processo agrícola), já que é responsável em boa parte pelo resultado da colheita. A cadeia produtiva da semente se inicia com as pesquisas de cruzamentos varietais e inserção genética de genes que podem proporcionar resistência a pragas e doenças, definição de ciclos e grupo de maturação, arquitetura de planta, produtividade entre outros inúmeros atributos.

Acerca desse tema, foi apresentado com a Manifestação de Inconformidade um Laudo Técnico formulado pela equipe técnica da Recorrente, com a integralidade da descrição dos processos empreendidos nas sementes (doc. 01 da Manifestação de Inconformidade).

De acordo com o referido trabalho, a Recorrente, enquanto produtora devidamente cadastrada junto das entidades reguladoras (MAPA e INDEA) e atenta às necessidades de plantio sustentável e eficaz, adquire sementes com melhoramento genético das obtentoras de tecnologia, mediante contratos de licenciamentos remunerados por royalties, dando início à produção segundo o fluxo abaixo:



## ORGANIZAÇÃO DA CADEIA PRODUTIVA

bomfuturo.com.br



*Note-se que, para a produção de sementes, é exigido o credenciamento junto ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), ao Instituto de Defesa Agropecuária do Estado de Mato Grosso (INDEA) e, ainda, ter inscrição no Registro Nacional de Sementes E Mudanças (RENASEM), com a indicação de um responsável técnico habilitado.*

*Quanto ao credenciamento, somente é deferido quando comprovado o atendimento dos seguintes requisitos:*

- *Preenchimento de formulário padrão de inscrição de campos;*
- *Comprovante da taxa de recolhimento referente a área;*
- *Anotação de responsabilidade técnica com projeto técnico de execução;*
- *Croqui de localização dos campos seguidos de coordenadas georreferenciadas;*
- *Apresentação das Notas Fiscais (NFs) de origem das sementes com seus respectivos documentos (termos de conformidades para S1 e S2 ou certificado de sementes para C1, C2 e básica e o boletim de análise de semente); e*
- *A autorização do obtentor da cultivar e da tecnologia empregada nas sementes com direitos de patentes. Essa autorização de multiplicação é fornecida por meio de contratos de licenciamentos para fins de recolhimentos de royalties.*

*Nesse cenário, a Recorrente adquire sementes com melhoramento genético (cultivares), destinando-as como matéria-prima para uma das unidades de beneficiamentos, processamento e armazenamento.*



*UNIDADE DE BENEFICIAMENTO DE SEMENTES (FAZENDA FARTURA - CAMPO VERDE/MT)*

*Já na unidade de beneficiamento processam-se as seguintes etapas: pesagem nas moegas recebedoras; separação de acordo com a cultivar presente em cada*

*semente (traço genético obtido com a aplicação de tecnologia do germoplasma); recepção; classificação; avaliação de dano mecânico; e a descarga da massa de grãos.*

*Na etapa seguinte, realiza-se a limpeza dos grãos, onde são retiradas as impureza e fragmentos de grãos que serão descartados do processo de produção de sementes. A limpeza dos grãos também é realizada de forma segregada por cada cultivar, sendo que as máquinas de secagem são previamente preparadas e configuradas para receber um tipo específico por vez.*



**MÁQUINA DE PRÉ-LIMPEZA  
UNIDADE DE BENEFICIAMENTO DE SEMENTES**

*Quando do processo de secagem, é feita retirada do excesso de água, sendo o grão encaminhado para a etapa seguinte, de classificação por forma – realizado por um conjunto de espiral, selecionando os grãos redondos perfeitos; por diâmetro – realizado por um conjunto de peneiras, onde utiliza-se a circunferência em medida de milímetros para a seleção; e por peso, em que somente são os grãos pesado, descartando-se os leves.*



**CONJUNTO DE ESPIRAL (ESQ.) E CONJUNTO DE PADRONIZADORES POR PENEIRAS (DIR.) PARA CLASSIFICAÇÃO DE GRÃOS – UNIDADE DE BENEFICIAMENTO DE SEMENTES**



#### VISTA GERAL DO EQUIPAMENTO – UNIDADE DE BENEFICIAMENTO DE SEMENTES

Após a classificação, os grãos são envasados em bags ou sacos, devidamente identificados por peso, informações da cultivar, peneira, categoria produzida, safra e validade dos documentos oficiais de qualidade; sendo enviados na sequência para a armazenagem e controle de qualidade da produção.



#### BAG DE ENVASAMENTO DAS SEMENTES, COM AS INFORMAÇÕES DA FORMAÇÃO DO LOTE



#### ARMAZÉM DE SEMENTES BENEFICIADAS

Por sua vez, na etapa de avaliação técnica são realizadas as averiguações da qualidade fisiologia (germinação e vigor) e da qualidade física por meio de testes específicos em laboratório próprio. Após a finalização das análises são emitidos documentos oficiais através do boletim de análises que geram os termos de conformidade e certificados conforme as categorias das sementes produzidas.



#### LABORATÓRIO DE ANÁLISES DAS SEMENTES

*Cumprir registrar que a saída do armazém se dá mediante a emissão de Notas Fiscais, com a remessa das sementes aos campos produtivos para operação de plantio gerando grãos comerciais, ou podendo gerar uma nova geração de sementes, reiniciando a cadeia de produção de sementes descrita acima.*



#### EVOLUÇÃO DO GRÃO DESTINADO A PRODUÇÃO DE SEMENTE

*Após a emissão das NFs, comprova-se o uso das sementes e, conseqüentemente, do benefício das cultivares inseridas por melhoramento genético nesse insumo, gerando as quantidades (em toneladas ou quilos) de utilização da semente de cada cultivar e procedendo-se, assim, ao pagamento dos royalties pertinentes ao contrato de licenciamento junto ao detentor da tecnologia.*

#### **C) PECUÁRIA**

*De acordo com o Parecer Técnico ora anexado, “a BOM FUTURO atua dentro do seguimento da pecuária, com um rebanho bovino circulante de aproximadamente 130 mil cabeças de gados das raças Nelore e cruzamento industrial em sistemas de semiconfinamento e confinamento. A vasta experiência e o auxílio da tecnologia, permitiram a BOM FUTURO construir e implementar o maior projeto de integração lavoura-pecuária (ILP) do mundo, com uma área de 31 mil hectares para essa modalidade” (página 29)*

*Assim, unindo uma vasta experiência no ramo e o auxílio de tecnologia, a Recorrente desenvolve um perfeito sistema de integração lavoura-pecuária (ILP), consistente na recuperação de áreas de pastagens degradadas, explorando no mesmo local, em rotação ou sucessão, diferentes sistemas de plantio, como o sistema de grãos, destinado a produção de alimentação para o próprio rebanho.*

*Ou seja, na mesma área e em épocas diferentes, a Recorrente promove a exploração de atividades agrícolas e pecuárias, de forma a otimizar e intensificar o uso dos recursos naturais, causando menor impacto ao meio ambiente.*

*Dito de outro modo, o processo produtivo empreendido pela Recorrente, em relação aos bovinos, engloba (i) a aquisição de novilhos; (ii) a realização de pesquisas e produção de ração de alta qualidade genética e nutricional, que é utilizada na recria e engorda (beneficiamento) do rebanho; e (iii) a venda do gado para abate.*

*Ainda a respeito da pecuária, merece destaque o seguinte excerto do mencionado Parecer Técnico:*

***“Para o desenvolvimento da pecuária em tamanha escala é indispensável itens tais como:***

*a) Aquisição de bovinos: Atividade comum a todo e qualquer pecuarista de corte, devido à alta rotatividade do “estoque”. A **aquisição de novos animais para engorda e reposição é essencial a prática pecuarista**, sendo um dos principais insumos da atividade de engorda para venda do gado vivo.*

*b) Instalações diversas: As **instalações possibilitam o bom manejo do rebanho que**, conseqüentemente, reduz possíveis custos veterinários, promovendo maior rentabilidade ao pecuarista. Essas instalações, **necessitam de manutenção constante**. Portanto, os materiais de construção são elementos imprescindíveis no dia a dia da empresa;*

*c) Milho: Considerado o principal grão para a **produção de rações** destinadas à pecuária, o milho, além do cultivo “fácil”, dispõe de nutrientes e é livre de substâncias tóxicas aos rebanhos, o que o torna elemento indispensável na alimentação de criações (bovinos, suínos e aves).” (página 31 – destacamos)*

*Cumprе esclarecer ainda que os novilhos adquiridos são submetidos ao Sistema Oficial de Identificação Individual de Bovinos e Búfalos - SISBOV, por meio do qual são implantados chips e brincos nos animais, que possibilitam o monitoramento da evolução dos processos de recria e engorda, garantindo a procedência e a rastreabilidade bovina.*

*Portanto, dentro do processo produtivo da Recorrente, destacam-se 03 (três) atividades básicas: (1) a recria; (2) a engorda; e (3) a fabricação da ração especial própria, para propiciar o beneficiamento do bovino, enquanto atividade industrial de transformação da matéria-prima.*

#### **Atividade de Recria**

*Conforme página 31 do Parecer Técnico, a fase de recria inicia-se no momento da aquisição, pela Recorrente, dos bezerros desmamados ou de animais com até 16 meses, com peso estimado entre 180 e 220 kg, encerrando-se na fase de engorda dos bovinos. Logo na entrada, os animais são submetidos com a uma triagem inicial em curral para pesagem, brincagem, inclusão no sistema SISBOV, conferência física, vacinação e tratamentos sanitários.*

*Após a triagem, os animais são separados em lotes respeitando a idade, sexo, peso individual e raça, sendo destinados a estruturas de recria semi-intensiva, onde podem permanecer por até 05 meses, em processo de adaptação ao manejo alimentar, com o fornecimento de ração a pasto.*

*Na fase de recria os animais recebem sal mineral e rações fabricadas pela própria Recorrente, garantindo o balanceamento energético proteico adequado ao crescimento e desenvolvimento da carcaça do animal. O principal objetivo nesse momento, assim, é o desenvolvimento do novilho, para que ele possa expressar ao máximo o seu potencial genético, ganhando estrutura e o peso ideal para a raça, no menor tempo possível.*

*Nessa etapa do processo produtivo, são ofertados de 02 a 04 kg de ração por dia confeccionada pela própria Recorrente, permitindo a alta taxa de lotação das pastagens, chegando a 15 unidades animal por hectare, onde há o pastejo para oferta de volumoso e a oferta do concentrado energético / proteico em estrutura de cochos cobertos. Observe-se as ilustrações abaixo:*



**CURRAL DE TRIAGEM DOS NOVILHOS**



**BRINCADEM PARA INCLUSÃO NO SISTEMA SISBOV E MONITORAMENTO DAS ETAPAS DE RECRIA E ENGORDA**



**FASE DE RECRIA – NOVILHO EM ESTRUTURA SEMI-INTENSIVA, COM O FORNECIMENTO DE RAÇÃO CONFECCIONADA PELA BOM FUTURO EM ESTRUTURA DE COCHOS COBERTOS**

*Ainda na recria, impõe-se a utilização de estruturas de dessedentação para fornecimento de água limpa, estruturas de cercas e divisões, bem como a manutenção de vias de acesso para fazer a suplementação diária dos animais. Vale mencionar também que as estruturas de cochos compõem parte da infraestrutura, ao passo que os currais de manejo são ferramentas de trabalho para embarque e desembarque, além da realização dos tratamentos sanitários e de rastreabilidade.*

*Nesta fase o principal propósito é a obtenção de um animal saudável, com grande desenvolvimento da carcaça, saindo de cerca de 180/220kg para 300/320kg. A partir disso, o animal segue para a etapa de engorda, com grande performance e adaptação ao sistema de suplementação.*

#### **Atividade de Engorda**

*De acordo com o exposto na página 32 do Parecer Técnico, na fase de engorda os animais podem possuir duas origens: a remessa da etapa de recria, onde o animal já está inserido e adaptado ao manejo tecnológico da Recorrente; ou via aquisição de garrotes (animais de 18 a 24 meses), que entrarão direto no processo de engorda.*

*Durante a fase de engorda, os bovinos recebem uma alimentação específica para aumento de peso e deposição de gordura, com o objetivo de produzir mais carne e de melhor qualidade, agregando o máximo de valor possível.*

*Trata-se de etapa que demanda um maior tempo de pastagens e o oferecimento de suplementação com elevado custo nutricional, o que implica em dispêndios de maiores investimentos. Outrossim, sua consecução pode se dar mediante o fornecimento de alimentação/suplementação nas modalidades de semiconfinamento ou confinamento:*

- *Semiconfinamento: constituída por 215 pontos estruturais para oferta de ração e suplementação, denominadas “praças de alimentação”, referidas áreas podem ser utilizadas para implementação do sistema (ILP), ora ocupadas com agricultura ora para pastagens.*

*Os animais são integrados a partir da finalização da atividade de recria, ao atingirem o peso intermediário de 300 a 320 kg, e podem permanecer nesta fase pelo período de 90 a 120 dias, sendo submetidos ao manejo e fornecimento de ração de 08 a 12kg diários.*

*Para a dessedentação são utilizados grandes reservatórios destinados a distribuição de água. A oferta de volumoso é feita através do pastejo da gramínea cultivada.*

*O ganho médio diário de peso nesta modalidade fica em torno de 1.200 a 1.400 gramas ao dia, possibilitando assim um melhor controle temporal da oferta do animal acabado ao frigorífico.*



*VISÃO GERAL SEMICONFINAMENTO (ESQ.) E PRAÇAS DE ALIMENTAÇÃO (DIR.) – FASE ENGORDA*



*CAMINHÃO REALIZANDO A DISTRIBUIÇÃO DA RAÇÃO NOS COCHOS – FASE ENGORDA/SEMICONFINAMENTO*



*BOVINOS COMENDO A RAÇÃO OFERTADA EM COCHO – FASE ENGORDA/SEMICONFINAMENTO*

▪ *Confinamento: é constituído por 34 boxes destinados a engorda, com capacidade estática de cerca de 5.000 animais. As atividades se concentram no período de abril a novembro, tendo as condições climáticas de chuvas como limitação da atividade.*

*Nesta modalidade os animais permanecem de 60 a 90 dias recebendo a dieta alimentar integral no cocho, sendo ofertado 10 kg de ração própria adequada e balanceada, e de 10 a 12 kg de volumoso (silagem de milho, de capim e/ou resíduos de algodojeiras) para complementar a dieta.*

*Há um ganho médio de peso diário de 1.750 gramas por dia, sendo que o sucesso do processo de engorda está condicionado (i) à qualidade da ração; (ii) na quantidade de ração ofertada; e (iii) na ambiência e bem-estar proporcionado ao animal durante sua estadia nos boxes de confinamento de engorda.*

*Por conta disto, tal modalidade demanda para além dos cuidados diários com a alimentação e nutrição, o dispêndio de custos com irrigação, limpeza, oferta de água renovável nos bebedouros e pela implantação de sombras artificiais para conforto térmico. Sendo, portanto, uma modalidade muito mais onerosa para a Recorrente.*

*Ao atingir a terminação (finalização da engorda), o animal é vendido para os frigoríficos, com finalidade de abate, com preceitos de acabamento de gordura e marmorização de carne desejada para atender o mercado consumidor.*

[...]

VISÃO GERAL SISTEMA DE CONFINAMENTO – FASE ENGORDA

[...]

VOLUMOSO (SILAGEM DE MILHO, CAPIM E RESÍDUOS DE ALGODOEIRAS) PARA COMPLEMENTAR A DIETA

#### **Fabricação de Ração e Suplemento Mineral**

*A Recorrente dispõe de 08 unidades de fabricação de ração para uso próprio, que compreende desde a elaboração dos núcleos e sais minerais a serem empregados nestas rações, até as fases de mistura, envase, armazenamento e efetiva oferta ao rebanho nas etapas de recria e engorda.*

*Referida produção atinge a capacidade diária de 1.500 toneladas/dia, utilizando tanto elementos de produção própria, quanto de mercadoria adquiridas de terceiros, levando em conta a demanda da área de produção junto a recria e engorda e a quantidade de animais.*

*A produção do suplemento mineral (aditivo minerais e aminoácidos) e formulação de núcleos utilizados na composição das rações são produzidos exclusivamente na planta fabril de Campo Verde, e deste local é realizada a remessa às demais fábricas e estabelecimentos da Recorrente, para uso como suplementos minerais e núcleos aditivos de rações.*

*Dentre os insumos utilizados para a fabricação da ração especial bovina, destacam-se os itens de produção própria de origem vegetal, milho, sorgo e derivados de algodão (torta, caroço e briquete formado a partir da prensa de capulhos de algodão). Podem, ainda, serem agregados alguns produtos adquiridos de terceiros, como farelos e base de soja.*

*Todos esses insumos são submetidos ao processo de transformação por meio de moagem e/ou esmagamento, oportunidade na qual passam a ser compatíveis com a formulação e os preceitos técnicos desejados de teores de proteína e energia para cada tipo de ração.*

[...]

UNIDADE DE PRODUÇÃO DE SUPLEMENTOS MINERAIS E NÚCLEOS UTILIZADOS NA FORMULAÇÃO DE RAÇÕES

[...]

ESTOQUE DE SUPLEMENTOS MINERAIS E NÚCLEOS ACABADOS PARA INTEGRAÇÃO ÀS RAÇÕES

[...]

PROCESSO DE FABRICAÇÃO DE RAÇÃO – INTEGRAÇÃO DOS INSUMOS AO MILHO MIX PÓS MOAGEM

*Após o processamento das matérias-primas, pesagem, e mistura, a produção segue para ser armazenada nos estoques de ração e/ou utilização nas etapas de recria e engorda dos animais (já abordadas anteriormente).*

[...]

**ARMAZÉM DE ESTOQUE DE RAÇÃO**

[...]

**REBANHO EM FASE DE TERMINAÇÃO, ONDE A CARCAÇA JÁ OBTEVE A TRANSFORMAÇÃO NECESSÁRIA ATRAVÉS DA ALIMENTAÇÃO OFERTADA DURANTE O CONFINAMENTO**

*Com essas explicações, corroboradas com os demonstrativos fotográficos e pelo Parecer Técnico, chega-se à conclusão de que a pecuária intensiva explorada pela Recorrente demanda a edificação e a manutenção de estruturas civis expressivas, além de investimento em maquinários específicos, que demandam manutenção e por vezes substituição, a fim de que, desde o início do ciclo produtivo da cadeia de pecuária desenvolvido pela Recorrente, até a entrega ao frigorífico, que abaterá um animal que se converterá em alimento de qualidade.*

*Ademais, a partir do detalhamento das etapas que compõem o complexo processo produtivo da Recorrente, tratadas, repita-se, de forma minuciosa pelo **Parecer Técnico** ora anexado, **resta inquestionável a existência de um processo de industrialização**, versado nos esforços e investimentos empregados para a transformação do novilho em um bovino que atenda a condições de peso, estrutura e variação genética requeridas pelo mercado. É importante destacar também que a comercialização dos bovinos se destina à continuação de outro processo industrial, o abate pelos frigoríficos.*

*Sobre esse tema, revela-se imprescindível lembrar que, **por industrialização**, nos termos do art. 4º do RIPI/2010, **entende-se qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo.***

*Há, assim, nítida subsunção do conceito legal de industrialização ao caso concreto, haja vista que a produção da Recorrente representa, sem sombra de dúvidas, uma transformação e aperfeiçoamento da mercadoria (bovino).*

*Ora, **o produto bovino final em condições de abate só surgirá após a implementação de um processo de industrialização sobre todos os insumos adquiridos**, unindo esforços, tecnologia e conhecimento para que a mercadoria final esteja modificada e aperfeiçoada para o abate.*

Com isso em vista, passamos a analisar as glosas combatidas no Recurso Voluntário.

#### **DO ESTORNO DO CRÉDITO RELATIVO ÀS RECEITAS DE VENDAS COM SUSPENSÃO**

Conforme supra relatado, a fiscalização identificou vendas realizadas pela recorrente em operações submetidas à suspensão da incidência das contribuições

relativas a bovinos (NCM 0122990), caroço de algodão (NCM 52010090), milho (NCM 10059010), girassol (NCM 12060090) e arroz com casca (NCM 10061092).

Mencionando os artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004 (caroço de algodão e girassol), artigos 32 e 33 da Lei nº 12.058, de 2009 (bovinos vivos), art. 54 e 55 da Lei nº 12.350, de 2010 (milho em grãos e arroz com casca), a fiscalização destaca que a venda desses produtos com suspensão da incidência das contribuições impede o aproveitamento dos créditos regulares ou presumidos associados às receitas correspondentes. Assim, não havendo verificado, nos ajustes de redução de crédito, os estornos de créditos básicos relativos às mencionadas vendas com suspensão, a autoridade reduziu os créditos básicos com base na proporção entre as receitas de vendas com suspensão dos citados produtos e a receita bruta total.

Por sua vez, a recorrente defende que os dispositivos mencionados pela fiscalização tratam da concessão de crédito presumido a contribuintes que praticam negócio diverso da atividade por ela desenvolvida, não sendo aplicáveis ao caso concreto.

Para fundamentar suas alegações, sustenta que ao vedarem o aproveitamento “de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo”, tais normas não se dirigem aos créditos básicos das contribuições, mas aos próprios créditos presumidos de que tratam os caputs dos dispositivos legais, não se podendo pretender interpretar o parágrafo de modo separado do caput, haja vista a relação necessária de sentido que deve existir entre esses elementos do texto legal, como, de resto, é exigido pela Lei Complementar nº 95/98.

Desta forma, sustenta que as aquisições (entradas) que deram origem aos créditos glosados pela Autoridade Fiscal foram realizadas junto a pessoas jurídicas, e foram devidamente tributadas, não se lhes aplicando, de resto, a suspensão prevista nos dispositivos mencionados pela fiscalização e pelo v. acórdão recorrido, em razão da não observância dos requisitos ali previstos (a adquirente, no caso a Recorrente, não promove a venda dos produtos então relacionados).

Assim, por se tratar justamente de um insumo, essencial ao processo produtivo da Recorrente, haveria direito ao crédito BÁSICO das contribuições ao PIS e da COFINS, que é autorizado na forma do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, e não é vedado por qualquer disposição atinente ao regime geral de apuração dos créditos das contribuições. O mesmo ocorreria em relação aos demais insumos adquiridos, sem suspensão, pela Recorrente (milho, caroço de algodão, girassol e arroz com casca).

Ademais, ainda que se pudesse estender a regra em questão aos créditos básicos, o que se admite apenas para argumentar, a vedação ao desconto dos créditos estaria condicionada à realização de operações com suspensão “às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo”. Vale dizer, não basta que as vendas sejam realizadas com suspensão das contribuições; é necessário que as vendas

sejam realizadas às pessoas jurídicas que produzem as mercadorias classificadas nos códigos NCM citados no caput e que as destinem para as exportações – o que sequer teria sido objeto de análise pela Autoridade Fiscal.

Por fim, ainda que se entenda pela procedência do estorno realizado pela fiscalização, a recorrente sustenta existir equívoco na metodologia de cálculo aplicada, uma que vez “[...] *ao se utilizar da composição da receita da pecuária para amparar os estornos dos créditos, sem qualquer fundamento legal, a Autoridade Fiscal onerou as atividades da Recorrente, na medida que considerou o arquivo EFD Contribuição em sua integralidade, sem distinguir quais movimentações seriam de fato passíveis de tributação*”.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Por entender que todas as alegações e matérias controvertidas foram devidamente dirimidas no v. acórdão recorrido, transcrevo os fundamentos expostos no r. *decisum*, adotando-os como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

*Neste ponto, importa transcrever os comandos em discussão. Trazem os arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, primeiro diploma a conferir a possibilidade de geração de créditos presumidos relativos à atividade agropecuária, a seguinte redação:*

*Lei nº 10.925, de 2004:*

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:*

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)*

*II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e*

*III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

.....

*§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:*

*I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;*

*II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.*

.....

*Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

.....

*§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*A contribuinte tem razão quando afirma que o caput do comando, autorizando a apuração de créditos presumidos não se dirige precipuamente a sua atividade econômica. No entanto, isso não significa que a contribuinte está imune aos efeitos do dispositivo.*

*De fato, a interessada aloca-se no inciso III do parágrafo 1º do artigo transcrito na condição de pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária. Nesse contexto, quando vende insumos que serão destinados a outra pessoa jurídica que os transformará nos produtos relacionados no caput, a operação deve ser feita com a suspensão da incidência das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, nos termos do art. 9º e ao adquirente é conferido do direito de apropriar-se de crédito presumido, conforme o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.*

*Note-se, porém, que ao polo vendedor da operação é interdito o aproveitamento de créditos, sejam eles presumidos ou regulares. O §4º do art. 9º acima reproduzido*

*é bastante claro ao qualificar o crédito como presumido na redação do inciso I e ao retirar essa qualificação no inciso II, de forma que a restrição ao aproveitamento de créditos pela pessoa jurídica vendedora de produtos agropecuários para o destino referido no caput do art. 8º se estende para toda a sorte de créditos, presumidos ou regulares, como acerta a interpretação da autoridade fiscal. Nessa medida, quando a contribuinte vende caroço de algodão e girassol com a suspensão tratada no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, é de rigor que os créditos de quaisquer naturezas relativos às respectivas receitas sejam estornados.*

*O mesmo raciocínio vale para as vendas com suspensão de bovinos, milho e arroz com casca.*

*No que se refere às operações de venda de bovinos vivos, dizem os art. 32 e 33 da Lei nº 12.058, de 2009:*

*Lei nº 12.058/2009 (DOU 14/10/2009)*

*Art. 32. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:*

*I - animais vivos classificados nas posições 01.02 e 01.04 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM; (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)*

*Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:*

*I - não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo; (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).*

*II - aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

*Art. 33. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens classificados nas posições 01.02 e 01.04 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)*

*§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições de pessoa jurídica que exercer atividade agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária.*

.....

*§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que trata o § 1º deste artigo o aproveitamento:*

*I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;*

*II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.*

*Assim, quando a contribuinte vende a exportadores de produtos de origem bovina os animais vivos de sua atividade agropecuária, a operação se dá com a suspensão da incidência das contribuições, nos termos do art. 32 transcrito, com a faculdade de apuração de crédito presumido pelo exportador, nos termos do art. 33, e o crédito relacionado às correspondentes receitas de venda dos animais deve ser estornado por conta do que diz o §4º do art. 33 do diploma que, da mesma forma que fez o §4º do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, pretendeu interditar indistintamente tanto o aproveitamento dos créditos presumidos quanto dos créditos regulares às pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária quando vendem insumos para certos setores da agroindústria.*

*O entendimento se estende também para as vendas com suspensão de arroz com casca e milho, conforme dita a Lei nº 12.350, de 2010:*

*Lei nº 12.350/2010 (DOU 21.12.2010):*

*Art. 54. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:*

*I – insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01\*, 23.04\* e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos: (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vigência)\*retirados pelo art. 34 da Lei nº 12.865, de 09/10/2013, com efeitos a partir de 01/02/2014 a) para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;*

*b) para pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; e c) para pessoas físicas;*

*II – preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;*

*III – animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;*

*Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:*

*I – não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo;*

*II – aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

*Art. 55. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4,*

*02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre:*

*I – o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01\*, 23.04\* e 23.06 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física; (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vigência)\*retirados pelo art. 34 da Lei nº 12.865, de 09/10/2013, com efeitos a partir de 01/02/2014 II – o valor das preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;*

*III – o valor dos bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.*

*§ 1º O disposto nos incisos I a III do caput deste artigo aplica-se também às aquisições de pessoa jurídica.*

.....

*§ 5º É vedado às pessoas jurídicas de que trata o § 1º deste artigo o aproveitamento:*

*I – do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;*

*II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo, exceto em relação às receitas auferidas com vendas dos produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).*

*Na situação em que há venda de insumos à cadeia do frango e de suínos, fica suspensa a incidência do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010. Por sua vez, aos exportadores de produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, a lei confere a possibilidade de apuração do crédito presumido calculado com base nos insumos adquiridos, nos termos do art. 55 da lei em foco. Em consonância com a sistemática dos demais insumos acima destacados, bovinos, caroço de algodão e girassol, também fica interdito o aproveitamento dos créditos relacionados às correspondentes vendas de milho e arroz com casca efetuadas com suspensão, de acordo com o transcrito §5º do artigo 55 da Lei nº 12.350, de 2010, aplicável à contribuinte que é a pessoa jurídica de quem os exportadores adquirem os insumos referidos no §1º do art. 55. Diante desse quadro, está correta a interpretação que a fiscalização deu aos dispositivos legais que, de fato, alcançam a atividade econômica da contribuinte e se referem a vedação ao aproveitamento de todo o crédito, presumido ou regular, relacionado às receitas de vendas feitas com suspensão da incidência das contribuições para o destino identificados no caput dos art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, art. 33 da Lei nº 12.058, de 2009 e art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010.*

*Alega a contribuinte que, mesmo que as interdições ao creditamento também se estendessem aos créditos regulares – o que, como se viu acima, é o que ocorre –*

*não seriam todas as vendas com suspensão que motivariam o estorno. Isto porque a obrigatoriedade dos estornos estaria vinculada apenas nas vendas com suspensão às pessoas jurídicas que produzam as mercadorias tratadas no caput do art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, que as destinem à exportação, o que não teria sido objeto de análise pela autoridade fiscal que teria efetuado o estorno referente a todas as operações de vendas dos mencionados produtos em que houve a suspensão das contribuições.*

*Examinando-se a aba <NFe de Vendas Suspensão (EFD-C)> da planilha <% Estorno do Crédito relativo às Receitas de Vendas efetuadas com Suspensão.xlsx> incluído no arquivo não-paginável anexo ao relatório fiscal, observa-se que a quase totalidade das vendas cujos créditos foram estornados são destinadas a empresas reconhecidamente exportadoras (BRF SA, Marfrig Global Foods SA, JBS SA, Minerva SA) o que aponta que, de fato, as vendas se destinaram a empresas que empregaram os insumos vendidos pela interessada na produção de bens destinados a exportação. Por outro lado, a contribuinte não traz aos autos nenhuma comprovação de que eventualmente algumas das vendas tenham se destinado a empresas cujos produtos foram direcionados ao mercado interno.*

*Importante salientar que o ônus de comprovar direito de crédito oposto contra a Fazenda Pública recai sobre aquele que se diz dele detentor. Nesse passo, corretas as glosas praticadas pela fiscalização.*

#### **METODOLOGIA DE CÁLCULO**

*A contribuinte diz que, ainda que seja vencida na discussão sobre a legitimidade do estorno de créditos, teria havido erro na determinação do montante estornado, partindo da proporcionalização a que procedeu a fiscalização com base na relação entre as receitas de vendas com suspensão e a receita bruta total. Constrói a contribuinte argumento em que, ao final, conclui que os estornos fiscais recaíram sobre produtos creditados que seriam da atividade pecuária, não havendo que se falar em invalidação de crédito relativo a venda de bovinos para frigoríficos.*

*Ao contrário do que afirma a interessada a proporcionalização efetuada pela fiscalização não se restringiu aos créditos relativos à atividade pecuária. Como anotado nos itens 255 e 256 do Relatório Fiscal, o ajuste de redução do crédito foi feito mês a mês com base na proporção entre a Receita de Vendas com Suspensão dos produtos na tabela 9 abaixo e a Receita Bruta Total.*

*[...]*

*Como se viu acima, também as receitas sujeitas à suspensão da incidência das contribuições relativas a vendas de bovinos a frigoríficos exportadores devem ter os créditos estornados. Por sua vez, a proporcionalização com base na relação entre parte e todo efetuada pela auditoria é procedimento chancelado pela legislação e jurisprudência nas situações em que não é possível determinar a contribuição de cada item específico na composição de determinada grandeza, sejam créditos decorrentes de insumos comuns a diferentes regimes de tributação (cumulativo e não cumulativo), receitas vinculadas (exportação, mercado interno), etc.*

*Sobre o método de rateio de créditos, assim dispuseram os §8º dos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, com igual redação, exceto quando referenciam a contribuição que regulam:*

*Lei nº 10.833, de 2003:*

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

*(...)*

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa [...], em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.*

*§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

*I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

*§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição [...] não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.*

*Observe-se que a regra está posta com relação à forma de rateio aplicável à pessoa jurídica submetida aos dois regimes de tributação, cumulativo e não cumulativo.*

*Os dispositivos em comento, vale dizer, assim como a interpretação que deles se faz estendem-se ao necessário rateio dos custos, despesas e encargos comuns às receitas de exportação e aquelas vinculadas ao mercado interno. Isso porque a legislação dá tratamento diferenciado no que respeita à forma de aproveitamento entre os créditos vinculados às receitas do mercado interno e as de exportação. Apenas o saldo de créditos referente a estas últimas podem ser compensados ou pleiteados em dinheiro.*

*A necessidade do rateio é decorrência dessa diferenciação. Confira-se o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003 (também aplicável ao PIS nos termos do art. 15 do mesmo diploma), especialmente o que vem escrito no §3º:*

*Lei nº 10.833, de 2003:*

*Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*[...]*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:*

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.*

[...]

*Nova hipótese de repartição veio integrar a legislação tendo em vista o disposto nos art. 17, da Lei nº 11.033, de 2004, sobre a possibilidade de manutenção dos créditos sobre vendas não tributadas, e art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, que franqueou o ressarcimento e a compensação dos saldos de créditos acumulados em virtude do disposto no citado art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.*

*A atual IN RFB nº 2.121, de 2022, reflete, em seu art. 244, §7º, a hipótese de proporcionalidade que viabiliza o disposto nos citados art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e 16 da Lei nº 11.116, de 2005:*

*IN RFB nº 2.121, de 2022:*

*Art. 244. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação a apenas parte de suas receitas, o crédito deve ser calculado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 7º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 7º; e Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 5º).*

[...]

*§ 2º Para efeito do disposto neste artigo, o valor a ser registrado deve ser determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 8º, incisos I e II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 8º, incisos I e II):*

*I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns, a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita ao regime de apuração não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

*§ 3º Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese prevista no inciso I do § 2º, devem ser aplicados sobre o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas referentes ao mês de apuração, critérios de apropriação por rateio que confirmam adequada distribuição entre os encargos vinculados às receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa e os encargos vinculados às receitas submetidas ao regime de apuração cumulativa.*

[...]

*§ 5º O método eleito pela pessoa jurídica referido no § 2º deve ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e igualmente adotado para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 9º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 9º).*

*§ 6º As disposições deste artigo aplicam-se independentemente de os créditos serem decorrentes de operações relativas ao mercado interno ou do pagamento das contribuições incidentes na importação (Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 5º).*

*§ 7º O disposto neste artigo aplica-se à apuração dos créditos vinculados às receitas de exportação e às receitas sujeitas a suspensão, isenção, alíquota de 0% (zero por cento) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 8º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 8º, e art. 6º, § 3º; e Lei nº 11.033, de 2004, art. 17).*

*Como visto, a forma de rateio proporcional é recurso amplamente empregado pela legislação na regulação da forma de repartição dos créditos da não cumulatividade, o que orientou os trabalhos fiscais ao proporcionalizar os estornos dos créditos tomados sobre os produtos relacionados na tabela 9 do Relatório Fiscal segundo a relação entre as vendas com suspensão daqueles produtos e a receita bruta total.*

Cumprido destacar que, no Recurso Voluntário, a recorrente se limita a repetir as razões expostas em sede de Manifestação de Inconformidade, sem apresentar qualquer argumento capaz de infirmar a conclusão adotada pelo v. acórdão recorrido, seja em relação à subsunção dos fatos às normas supramencionadas, seja em relação à metodologia de cálculo aplicada.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso neste tópico.

#### **DESPESAS COM ROYALTIES**

Conforme supra relatado, a autoridade fiscal glosou créditos apropriados pela recorrente sobre o pagamento de royalties aos licenciados pelo direito de uso de patentes para produção e comercialização de sementes certificadas (uso da tecnologia), com base no entendimento de que tais dispêndios “[...] não são considerados aquisições de bens ou de serviços e, por conseguinte, não podem ser tratados como insumos para efeitos da apuração dos créditos de PIS/Cofins”. Para

corroborar seu entendimento, menciona as Soluções de Consulta COSIT nº 116/21- Cosit e 71/15.

Destaca, ainda, que, “[...] os royalties são calculados na etapa da colheita, conforme relata a contribuinte em sua resposta. Ou seja, ainda que fossem um serviço – e não o são –, não poderiam ser considerado insumo, posto que corresponderiam a um gasto incorrido após o encerramento das etapas produtivas (gastos após a produção)”.

Da mesma forma, o v. acórdão recorrido manifestou o entendimento de que “os pagamentos feitos como contrapartida pela utilização dos direitos de propriedade sobre um bem, uma técnica, uma fórmula, não constituem remuneração por prestação de serviço ou se referem a aquisição de um bem, pelo que, a orientação da SC Cosit nº 116, de 2021, se aplica ao caso corrente”, de modo que “[...] não constituindo pagamentos correspondentes a prestação de serviços ou a aquisição de bens, aos dispêndios com royalties não se aplica a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade nos termos dos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003”.

Por sua vez, a recorrente sustenta que tais dispêndios representam uma contrapartida a um direito de propriedade intelectual, que, para efeitos jurídicos, é tratado como bem móvel, à luz do art. 83, III, do Código Civil, destacando, ainda, que, o caso específico de sementes, inclusive, é protegido pela Lei nº 9.456/1997 (Lei de Proteção de Cultivares), que também confere a natureza jurídica de bem móvel ao direito de propriedade da tecnologia usada no desenvolvimento do produto, conforme prescrito em seu art. 2º.

Assim, por se tratar de um instituto inerente ao direito privado, ressalta que a administração tributária se encontra impedida de promover distorções à definição e alcance, nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Desta forma, mencionando jurisprudência deste e. CARF, defende que, ao contrário do que “sustentou a fiscalização (e o v. acórdão recorrido), os custos com royalties correspondem a aquisição de bens móveis como insumos da atividade produtiva, o que legitima o aproveitamento do crédito nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002”.

No que se refere à essencialidade de tais custos ao seu processo produtivo, a recorrente tece os seguintes argumentos de fato e de direito:

*[...] a Recorrente celebrou contratos com terceiros para viabilizar a utilização de tecnologias relacionadas à produção de sementes (contratos de royalties) que, como visto, estão relacionadas ao seu principal processo produtivo – cultivo de grãos como a soja, milho e algodão.*

*Tais tecnologias – TRAITS e germoplasma – foram exploradas no laudo técnico que instruiu a Manifestação de Inconformidade apresentada e são responsáveis por significativa melhora na qualidade genética das sementes. De acordo com o laudo, os atributos genéticos envolvem:*

- pureza varietal;
- potencial de produtividade;
- resistência a pragas e doenças;
- precocidade;
- qualidade do grão;
- resistência a condições adversas de solo e clima;
- resistência a nematoides;
- tolerância a menor textura de solo e fertilidade;
- melhor arquitetura de planta; e
- seletividade a herbicidas

Disso decorre um impacto direto no resultado da produção agrícola da Recorrente, com aumento de produtividade, melhora na qualidade do produto, maior adaptação a questões ambientais e redução na utilização de defensivos agrícolas (beneficiando a saúde da população e reduzindo os impactos ambientais).

Nesse sentido, a tecnologia na produção de sementes, ainda de acordo com o laudo técnico apresentado no presente processo, é indispensável à atividade da Recorrente, à medida que, na agricultura sustentável, a biotecnologia permite produzir maior quantidade de alimentos, a um custo menor e sem necessidade de aumentar a área de cultivo. Na mesma linha é o Parecer Técnico ora anexado:

“d) Para aquisição das sementes para plantio para multiplicar as sementes ou colher os grãos, a empresa é obrigada legalmente a pagar uma despesa intitulada royalties, ou seja, **o item SEMENTES, por consistir em elemento “estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” (COSIT 05/2018), é essencial;**

e) Ademais, por questões relacionadas ao fato que as sementes certificadas adquiridas **possuem inúmeras vantagens, como proteção a insetos ou produtividade superior, a privação deste item SEMENTES no processo produtivo, priva o produto final de “qualidade, quantidade e/ou suficiência” (COSIT 05/2018);**

f) Por fim, entendendo como relevante o item SEMENTE, devido a características de b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” e b.2) “por imposição legal”. (Parecer Cosit 5 de 17/12/2018), **temos que esse item é relevante.**” (páginas 102 e 103 – grifamos e destacamos)

Aumenta-se, portanto, a produção agrícola, por meio da otimização do espaço e com plantas adaptadas às peculiaridades regionais. Também há significativa redução no uso de defensivos agrícolas, o que, além de aumentar a produtividade, traz benefícios à saúde da população. Tudo isso reflete, ainda, na redução do preço do produto, aumentando o acesso das pessoas aos alimentos.

*Pode-se concluir, assim, que os custos incorridos com a Recorrente relativamente aos royalties em comento são essenciais ao seu processo produtivo, dando-lhe contornos de sustentabilidade e tornando o seu produto competitivo no mercado.*

*Tamanha é a importância do tema que se discute no presente item, que essa tecnologia integra o Sistema Nacional de Sementes e Mudas (SNSM), instituído pela Lei nº 10.711/03 e regulamentado, atualmente, pelo Decreto 10.586/20. Referidas normas, em apertada síntese, determinam que novos cultivares deverão ser previamente habilitados pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), sendo agrupados no Cadastro Nacional de Cultivares Registrada (CNCR).*

*Merece destaque, ainda, que as sementes em questão são obtidas a partir da adoção de tecnologias desenvolvidas pelas referidas empresas. Essas, por sua vez, estão sujeitas a rígido controle de qualidade, fiscalização e auditoria, como evidenciam os contratos trazidos ao feito e mencionados pela fiscalização (fls. 1365 a 1848 dos autos do e-dossiê).*

*É dizer, trata-se de atividade regulamentada e rigorosamente fiscalizada por órgão regulatório. Mais que isso, a adoção de tecnologias na produção de cultivares visa atender a especificações profundamente técnicas, que à luz da interpretação sedimentada pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça – nos Temas nº 799 e 780, aqui já referendados –, são indispensáveis ao alcance da qualidade esperada dos produtos, motivo pelo qual é inquestionável a essencialidade da despesa.*

*Nesse sentido, a essencialidade da tecnologia envolvida nas sementes é expressamente reconhecida pelo MAPA em seu site, como se pode verificar do trecho abaixo reproduzido:*

*“O Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA estabeleceu mecanismos para a organização, sistematização e controle da produção e comercialização de sementes e mudas, e instituiu, por meio da Portaria nº 527, de 30 de dezembro de 1997, o Registro Nacional de Cultivares - RNC. Atualmente, o RNC é regido pela Lei nº 10.711, de 05 de agosto de 2003, e regulamentado pelo Decreto nº 5.153, de 23 de julho de 2004, **tendo como preceito fundamental que a geração de novas cultivares se traduz em altas tecnologias transferidas para o agronegócio, indispensáveis ao sucesso deste, pelo aumento da produtividade agrícola e da qualidade dos insumos e dos produtos deles derivados. As cultivares são** disponibilizadas ao agricultor com os mais recentes avanços da pesquisa em genética e melhoramento vegetal, **transformadas em insumos, sob a forma de material de propagação.** O RNC tem por finalidade habilitar previamente cultivares e espécies para a produção e a comercialização de sementes e mudas no País, independente do grupo a que pertencem - florestais, forrageiras, frutíferas, grandes culturas, olerícolas, ornamentais e outros. O RNC é de responsabilidade da Coordenação de Sementes e Mudas - CSM, do Departamento de Fiscalização de Insumos Agrícolas - DFIA, da Secretaria de Defesa Agropecuária – DAS.”*

*Como se vê, o próprio Ministério, que possui técnicos com conhecimento do setor agropecuário, e que é responsável pela regulamentação e cadastro das tecnologias*

envolvidas nas sementes, trata as cultivares como insumos essenciais à produção. Nesse sentido, inclusive, merece destaque o trecho abaixo, extraído do laudo ora apresentado:

*“As sementes são insumos com essencialidade dentro do processo agrícola. A agricultura inicia-se com o plantio, sem as sementes não há implantação da cultura, geração de plantas e sua produção.*

*A representatividade dos insumos semente que carregam tecnologia do melhoramento genético estão presentes em 92 % da soja cultivada do Brasil, em 90% do milho e tem um crescimento grande na cultura do algodoeiro, tendo a estimativa de cerca de 47% de utilização de sementes transgênicas na cultura conforme dados de 2020. É observada **a quantidade de TRAITs devidamente patenteadas e liberadas para uso no Brasil para as culturas de soja, milho e algodão.***

*Os eventos de transgenia **são fundamentais para a agricultura. Estão incorporados dentro do insumo sementes através das técnicas de melhoramento genético. Ao utilizar o insumo que contém essa genética, usufruímos dos benefícios essenciais que colocam o Brasil como celeiro da produção mundial.** A tecnologia empregada no melhoramento traz benefícios diretos como **resistência a pragas, doenças e seletividade a determinados herbicidas proporcionando uma agricultura sustentável, mais econômica e produtiva.***

*As tecnologias inseridas no insumo sementes são pagas / comercializadas através de contratos de licenciamentos que estipulam a cobrança dos royalties. **Os contratos de licenciamentos permitem o recolhimento as instituições que fazem os melhoramentos e as instituições que são as proprietárias da patente de TRAITs, permitindo que através do recurso que elas recebem possam dar continuidade ao desenvolvimento de novas cultivares e tecnologias de TRAITs, trazendo inovação, tecnologia, soluções e sustentabilidade ao processo produtivo agrícola brasileiro e mundial.***

*Através do insumo sementes, gera-se e fundamenta-se a prática agrícola responsável em gerar alimentos saudáveis e que qualidade a população. Através dessa agricultura temos o reconhecimento do Brasil no cenário mundial como grande produtor. **Fato esse que não seria possível essa produção sem o uso de tecnologias presentes no insumo sementes que foram melhorados e desenvolvidos através da transgenia e do melhoramento.** Para a continuidade do processo é necessária realizar a remuneração, através dos royalties, para que não sessem as pesquisas, a produção de novas cultivares e tecnologias que trazem a inovação a agricultura brasileira.” (destacamos)*

*Claro, portanto, que se trata de despesa que integra o custo das sementes e que é essencial ao processo produtivo da Recorrente, contrariando a fundamentação da glosa dos créditos a elas relacionadas. Veja-se o organograma abaixo, extraído da página 96 do Parecer Técnico que acompanha o presente:*

[...]

*Por fim, deve ser esclarecida a impropriedade cometida pela Autoridade Fiscal ao alegar que, mesmo que os royalties fossem pagamentos decorrentes de prestação de serviços, não seria possível o aproveitamento dos créditos, pois o gasto teria ocorrido após o encerramento das etapas produtivas:*

[...]

*Para elucidar esse ponto, é importante retomar o esclarecimento prestado durante a fiscalização:*

*51 “1º - Processo de licenciamento – etapa onde se firma contrato entre LICENCIANTE e LICENCIADO, autorização para produção, beneficiamento, multiplicação e comercialização das sementes;*

*2º - Aquisição das sementes melhoradas (algodão e soja) junto as LICENCIANTES (detentoras das tecnologias);*

*3º - Plantio - Inscrição de campo junto ao MAPA (ministério da Agricultura);*

*4º - Colheita – análise da semente, poderá ser utilizada para consumo/transferência BOM FUTURO ou venda para produtores. Nesta etapa calcula-se o Royalties pago a LICENCIANTE, este incidirá sobre o volume de sementes produzidas.” (p. 49, do Relatório de Auditoria)*

*Como se pode perceber, o mercado em que a Recorrente atua exige, na grande maioria das vezes, a utilização de sementes melhoradas por germoplasmas e / ou tecnologias. O débito dos royalties nasce quando a Recorrente realiza a multiplicação das sementes, ou seja, quando envia/transfere as sementes já multiplicadas para nova multiplicação em campos registrados pelas unidades produtoras, podendo ser pago na vigência do ano safra.*

*Acerca dessa questão, merece destaque o seguinte trecho das páginas 96 e 97 do Parecer Técnico que instrui o recurso:*

O modelo de licenciamento, usualmente utilizado nos contratos analisados pelo Fisco, fornecem SEMENTES para o MULTIPLICADOR (BOM FUTURO). A empresa planta as sementes e colhe os frutos/SEMENTES (multiplica), posteriormente, consome essa semente para produção da Soja, Milho ou Algodão ou vende para o mercado.

Plantou a semente para produzir frutos → Paga royalties

Multiplicou a semente para vender ao mercado → Paga royalties

Multiplicou a semente para plantio → Para royalties

A semente produzida ou consumida na atividade econômica da BOM FUTURO é resultante da multiplicação da semente certificada, registrada no Registro Nacional de Cultivares (“RNC”) e podem ser de duas categorias:

- C1 e C2: sementes de primeira e segunda geração certificadas;

- S1 e S2: sementes de primeira e segunda geração, fiscalizadas.

As quatro categorias de sementes plantadas estão inseridas no sistema de cobrança de royalties e germoplasma, portanto, a BOM FUTURO paga Royalties sobre a utilização delas, daí a sistemática de pagamento em razão da produção, como bem destaca o Fisco, porém, interpreta esse momento do “pagamento” incorretamente, afastando o conceito de insumo, ao passo que o produto está pagando pela tecnologia da semente PLANTADA:

*Sendo assim, o momento de pagamento dos royalties é questão contratual e está dentro da liberdade de contratar, podendo ser pago desde a aquisição da semente ou transferência dos já multiplicados para nova multiplicação, até ao momento da*

*colheita das sementes. Não se trata, desta forma, de gastos após a produção, como foi alegado pela Autoridade Fiscal.*

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, verificamos que, para glosar os créditos ora combatidos, a autoridade fiscal se baseou em três fundamentos: (i) a cessão de direito e/ou licença de propriedade (ou direito) não seria um bem; (ii) ainda que se tratasse de bens, não haveria propriamente a aquisição do bem, mas apenas o seu uso mediante pagamento acordado entre as partes (uma espécie de aluguel), o que não estaria contemplado pela legislação que prevê o direito ao creditamento; (iii) por fim, a cessão ou licenciamento de direitos relativos à propriedade intelectual também não poderia ser enquadrada como prestação de serviços, pois lhe faltaria o elemento essencial, qual seja, a efetiva prestação do serviço.

A nosso ver, a questão se resume à análise dos dois primeiros fundamentos, afinal, como será demonstrado, os direitos relativos à propriedade intelectual realmente não se enquadram na condição de serviços, mas, por expressa disposição legal, são considerados bens móveis.

Conforme previsto pelo artigo 2º da Lei nº 9.456/97, “[a] proteção dos direitos relativos à propriedade intelectual referente a cultivar se efetua mediante a concessão de Certificado de Proteção de Cultivar, considerado bem móvel para todos os efeitos legais e única forma de proteção de cultivares e de direito que poderá obstar a livre utilização de plantas ou de suas partes de reprodução ou de multiplicação vegetativa, no País”. No mesmo sentido, o artigo 83, inciso III, do Código Civil, estabelece que “[c]onsideram-se móveis para os efeitos legais: III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações”.

Sem precisar tecer maiores considerações acerca da interpretação sistemática do ordenamento jurídico e da necessária correspondência entre a legislação civil e a legislação tributária, expressamente consagrada no artigo 110 do Código Tributário Nacional, é certo que tal dispositivo legal afasta qualquer tentativa de se desconsiderar o caráter de bem dos direitos relativos à propriedade intelectual.

No que se refere à suposta inexistência de aquisição dos direitos relativos à propriedade intelectual, com a devida vênia, também não assiste razão à autoridade fiscal.

Apesar de inexistir regramento específico na lei que trata da proteção de cultivares, as relações contratuais em análise observam disciplina idêntica àquela prevista para os direitos autorais. E, neste sentido, o artigo 49 da Lei nº 9.610/98 estabelece que “[o]s direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, [...]”.

Vejam que a legislação trata da transferência total ou parcial dos direitos, a título universal ou singular, de modo que se o cedente transfere o direito de um lado, a operação reversa é justamente a aquisição do direito pelo licenciado ou cessionário. Afinal, como incontroversamente demonstrado, o licenciado ou cessionário adquire o direito de uso de patentes para produção e comercialização de sementes certificadas (uso da tecnologia).

Assim, com a devida vênia, não há como se falar em mero “*uso mediante pagamento acordado entre as partes (uma espécie de aluguel)*”, uma vez que as contratações firmadas pela recorrente não envolvem apenas o direito de uso do direito autoral, mas efetivas autorizações para exploração econômica daqueles direitos.

Ademais, ainda que se afastasse a ocorrência de uma efetiva aquisição do direito relativo à propriedade intelectual – o que se discorda – é certo que o §3º, do artigo 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e o artigo 15, inciso II, da lei nº 10.865/2004 não podem ser interpretados da forma restritiva pretendida pela autoridade fiscal. Ora, os referidos dispositivos legais visam apenas assegurar que o aproveitamento de créditos – dentro da sistemática não-cumulativa – se dê em relação à bens e serviços que estejam sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS e da COFINS.

Isto porque, ainda que sejam utilizados na condição de insumos, caso os bens e serviços não estejam sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS e da COFINS, no regime legal previsto em nosso ordenamento jurídico, não há que se falar em não-cumulatividade.

No que se refere à subsunção de tais gastos ao conceito de insumo, restou devidamente demonstrado que tais contratações são essenciais para viabilizar a utilização de tecnologia na produção de sementes, o que está diretamente relacionado ao principal processo produtivo da recorrente – cultivo de grãos como a soja, milho e algodão.

Ressalte-se que, conforme corroborado pelos laudos técnicos colacionados aos autos, a referida tecnologia é essencial para a melhora da qualidade genética das sementes, impactando diretamente no aumento de produtividade, melhora na qualidade do produto, maior adaptação a questões ambientais e redução na utilização de defensivos agrícolas.

Ainda, restou devidamente demonstrado o equívoco incorrido pela fiscalização ao considerar tais gastos como posteriores ao processo produtivo, uma vez que analisou o momento do pagamento dos royalties e não da utilização da tecnologia no processo produtivo.

Assim, os direitos relativos à propriedade intelectual em análise cumprem todos os requisitos exigidos pelo artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, para aproveitamento dos créditos da não-cumulatividade, uma vez que, como

vimos, se enquadram, por expressa disposição legal, na condição de bens, e são utilizados como insumo na prestação de serviços da recorrente.

Neste sentido, cita-se os seguintes julgados do E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TEMA STJ 779. PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMO.

1. O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, consoante entendimento firmado pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

2. **O contribuinte que exerce a atividade de produção de sementes certificadas tem o direito de deduzir crédito de contribuição ao PIS e de COFINS, no âmbito do regime não-cumulativo, dos valores que paga a título de royalties, à pessoa jurídica domiciliada no Brasil (pelo uso de patentes genéticas das sementes agrícolas), por constituírem insumo, nos termos do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e da orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento, submetido ao regime de recursos repetitivos, do REsp nº 1.221.170/PR.**

(TRF4, AC 5010231-22.2019.4.04.7005, 1ª Turma, Relator LUCIANE A. CORRÊA MÜNCH, julgado em 18/09/2024)

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVANCIA. TEMA 779 DO STJ.

1. A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, confere ao sujeito passivo do tributo o aproveitamento de determinados créditos previstos na legislação, excluídos os contribuintes sujeitos à tributação pelo lucro presumido. 2. A aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS em relação aos insumos utilizados na fabricação de bens e serviços não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado. 3. O Superior Tribunal de Justiça, em 22/02/2018, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), sob a sistemática de recursos repetitivos, declarou, por maioria de votos, a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Receita e concluiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. 4. **Hipótese em que, diante do Tema 779/STJ e da atividade-fim da requerente (empresa agroindustrial de produção de soja, milho, trigo, entre outras culturas, comércio de insumos agrícolas, adubos e fertilizantes), se reconhece o direito ao creditamento de PIS e COFINS sobre as despesas com royalties relativamente ao uso de sementes geneticamente modificadas,** não se reconhecendo em relação às despesas com

corretagem na venda de soja e despesas financeiras. 5. Apelação provida parcialmente.

(TRF4, AC 5005849-69.2022.4.04.7105, 2ª Turma, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, julgado em 17/10/2023) (**Grifamos**)

Em sentido análogo, merece referência excerto do v. acórdão nº 9303-008.742, de relatoria da i. ex-conselheira Vanessa Marini Ceconello:

[...] o know-how que é fornecido à Recorrente nada mais é do que a transferência de toda a tecnologia, suporte, experiência e conhecimento necessários à produção dos pistões. É evidente que o know-how para produção é necessário e diretamente aplicado ao processo produtivo, constituindo, sem sombra de dúvidas, em insumo para a produção.

Há de se acrescentar que os royalties tratados neste processo (transferência de tecnologia) devem ser considerados como bens móveis nos termos do artigo 83 do Código Civil e, conseqüentemente, enquadrados como "bens" nos termos do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

O know-how que é fornecido à Recorrente é a transferência de toda a tecnologia, suporte, experiência e conhecimento necessários à produção dos pistões, sendo essencial ao processo produtivo, constituindo-se em insumo para a produção.

E também os seguintes julgados deste e. CARF:

COFINS NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. INDÚSTRIA FONOGRAFICA. DIREITOS AUTORAIS.

Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, é imprescindível à indústria fonográfica a aquisição de direitos autorais para a produção de suas obras, razão pela qual devem ser reconhecidos como insumos.

(Processo nº 19515.721042/2017-62; Acórdão nº 3402-006.830; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 21/08/2019)

INDÚSTRIA FONOGRAFICA. INSUMOS. DIREITOS AUTORAIS.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, são imprescindíveis à indústria fonográfica a aquisição de direitos autorais para a produção de suas obras, razão pela qual devem ser reconhecidos como insumos.

(Processo nº 19515.722673/2013-75; Acórdão nº 9303-006.604; Relatora Conselheira Vanessa Marini Ceconello; sessão de 11/04/2018)

NÃO-CUMULATIVIDADE. INDÚSTRIA FONOGRAFICA. DIREITOS AUTORAIS.

Os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica só dão direito a crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas se tiverem se sujeitado ao pagamento da Cofins-importação e da Contribuição para o PIS/Pasep importação.

(Processo nº 15374.970011/2009-24; Acórdão nº 3801-003.639; Relator Conselheiro Paulo Antonio Caliendo Velloso Da Silveira; sessão de 22/07/2014)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas ao pagamento de royalties aos licenciados pelo direito de uso de patentes para produção e comercialização de sementes certificadas (uso da tecnologia).

### **DAS AQUISIÇÕES E FRETES DE BENS SUJEITOS À ALIQUOTA ZERO, SUSPENSÃO OU NÃO INCIDÊNCIA**

Conforme supra relatado, a fiscalização glosou créditos sobre a aquisição de bovinos, nos seguintes termos:

A aquisição de bovinos, por parte da contribuinte, só teria sentido para incorporar-se ao ativo imobilizado (animais reprodutores), ou para revenda. No caso, a descrição constante nas notas fiscais não indica se tratar de animais reprodutores.

Acrescente-se que as saídas dos fornecedores foram registradas sem a apuração de pagamento de PIS/Cofins (CSTs 06, 07 e 49).

Dessa forma, não sendo insumo do processo produtivo e tampouco sofrido pagamento das contribuições (art. 3º, caput e § 2º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, reproduzido no tópico seguinte), não há previsão legal para o crédito dessas entradas.

Ainda, a fiscalização manifestou o entendimento de que *“em se tratando de aquisição de insumo não sujeito ao pagamento das contribuições (alíquota zero/suspensão/não incidência de PIS/Cofins), não há que se falar em crédito do frete de compra associado”*, uma vez que o frete integra o custo de aquisição dos bens transportados, sendo admitido o seu creditamento apenas quando o bem adquirido for passível de gerar crédito, o que foi mantido pelo v. acórdão recorrido.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que *“não apenas é legítimo o direito ao crédito relacionado às aquisições dos bens sujeitos à alíquota zero, suspensão ou não incidência, como também do respectivo frete”*.

Neste sentido, alega que *“a interpretação da norma deve ser feita com base na integralidade do texto legal e dando o correto uso da conjunção alternativa “OU”*. Ao assim proceder, não há outra interpretação possível senão a de que o inciso II do §2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 veda o desconto de crédito

*sobre a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS e à COFINS quando a operação subsequente se sujeitar à alíquota zero, isenção ou não incidência das contribuições, o que não ocorre no caso da Recorrente”.*

Ainda, traz considerações acerca da sistemática não-cumulativa, para defender que “[...] *da combinação dos arts. 3º, § 2º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com o art. 17, da Lei nº 11.033/04, sob a égide do princípio da não-cumulatividade, depreende-se que, quando a etapa anterior é desonerada e a subsequente também, não seria possível o creditamento, a contrário sensu, quando uma das etapas for tributada o crédito será possível”.*

No que se refere aos fretes, sustenta que se trata de relações jurídicas distintas, sendo que “[...] *ainda que a mercadoria em si, por qualquer motivo, não esteja sujeita à incidência do PIS/COFINS, a empresa designada para o transporte se sujeita ao recolhimento das contribuições sobre sua receita, o que justifica o aproveitamento de crédito por quem pagou por esse serviço – no caso, a Recorrente – à luz do princípio da não-cumulatividade”*, o que se aplica também ao frete de insumos.

É o que passo a apreciar.

Com a devida vênia, em relação ao presente tema, a legislação é clara ao estabelecer que as aquisições de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS e da COFINS não permitem a apropriação de créditos pelo adquirente, nos termos do artigo 3º, §2º, inciso II, da Lei nº 10.833/03:

Art. 3ºDo valor apurado na forma do art. 2ºa 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; (**Grifamos**)

Neste sentido, a sujeição do produto à alíquota zero ou suspensão (ou, até mesmo, a não incidência) implica o não pagamento das contribuições, de modo que a subsunção das aquisições à norma que veda a apropriação de créditos pelo adquirente é inegável, sendo a jurisprudência deste e. Conselho pacífica sobre o tema.

Nos mesmos termos, merece transcrição a ementa da Solução de Consulta COSIT nº 227/17:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS  
EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO  
SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

**É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.** É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente: a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº10.833/2003, arts. 3º, § 2º, II, e 6º, III. (**Grifamos**)

Por outro lado, no que se refere aos fretes, tal matéria já foi amplamente analisada perante este e. Tribunal, tendo sido editada a Súmula CARF nº 188, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, ex vi do art. 123, §4º do Regimento Interno do CARF (RICARF), que assim dispõe:

Súmula CARF nº 188. É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Desta forma, este e. CARF reconhece o direito de apropriação de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre as despesas com serviços de frete, de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, o que alcança tanto bens adquiridos para revenda quanto insumos não onerados pelas contribuições (alíquota zero).

Por tais razões, voto por dar parcial provimento ao recurso neste tópico, no sentido de reverter as glosas sobre fretes na aquisição de bens e insumos sujeitos à alíquota zero, suspensão ou não incidência.

#### **FRETE DE MERCADORIA RECEBIDA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO**

Conforme supra relatado, a fiscalização glosou os créditos apropriados pela recorrente, na condição de comercial exportadora, sobre fretes no transporte de mercadorias recebidas ou adquiridas de terceiros com o fim específico de exportação, com base no §4º, inciso III, do artigo 6º da Lei nº 10.833/03, abaixo transcrito:

Art. 6º **A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:**

[...]

III - **vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.**

**§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:**

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

[...]

**§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.**

**§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação. (Grifamos)**

No mesmo sentido, o v. acórdão recorrido manteve as glosas, por entender que “[...] *está vedada a apuração de créditos correspondentes às aquisições das mercadorias exportadas e, também, aos demais créditos acaso vinculados a tais operações, tais como custos, despesas e encargos incorridos até a colocação desta mercadoria no exterior*”.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que o dispositivo supratranscrito atingiria “[...] *apenas o crédito decorrente das mercadorias adquiridas para fins de exportação, e não aos serviços (frete), contratados para o desempenho de suas atividades, uma vez que tais custos não estão abarcados pela isenção do tributo. Os prestadores do serviço de transporte das mercadorias são contribuintes do PIS/COFINS, motivo pelo qual é assegurado o direito de tomada de crédito relativo a estas despesas, em atendimento ao princípio da não cumulatividade dessas contribuições*”.

Ainda, destaca que “[...] *o frete em questão, como foi mencionado pela própria fiscalização, é relacionado à operação de venda, sendo hipótese expressamente permitida pelo art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei 10.833/03, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, como ocorreu no presente caso*”.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Trata-se de matéria que vem sendo debatida perante este e. CARF, sendo que, por concordar com os seus argumentos, transcrevo os fundamentos do v. acórdão nº 3402-009.133, de lavra da i. ex- Conselheira Renata da Silveira Bilhim, que bem analisaram a controvérsia, os quais adoto como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

*Antes de tudo, parece-me que a intenção do legislador infraconstitucional é desonerar as exportações e gerar um superávit na balança comercial, assim como a*

do legislador constitucional que, por meio da Emenda Constitucional nº 33/2001, incluiu o parágrafo segundo ao art. 149, da CF, assegurando a não incidência (imunidade) das contribuições sociais (PIS e COFINS) sobre as receitas decorrentes de exportação, ex vi do art. 149, § 2º, da CF, verbis:

At. 149. (...)

§ 2º As **contribuições sociais** e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - **não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(grifou-se)

Sendo certo que tal imunidade alcança também as exportações indiretas, por comerciais exportadoras e trading company, conforme já definiu o STF no julgamento do RE 759.244/SP, em 25/03/2020, ao qual se atribuiu os efeitos de repercussão geral (tema 674), resultando na fixação da seguinte tese: “A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária”.

O art. 6º, incisos I e III, da Lei nº 10.833/03, repetiu o comando constitucional e reiterou que a COFINS e o PIS não incidem sobre as receitas decorrente de exportação e aquelas derivadas de a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Apesar da impossibilidade da incidência das aludidas contribuições sobre as receitas de exportação, o legislador ordinário permitiu, em nome do princípio da não cumulatividade, a apropriação de créditos relativos aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação (§ 3º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03), o que poderia ser realizado por meio de dedução de valores devidos de tais contribuições, decorrente das demais operações no mercado interno; compensações com débitos próprios, ou, na sua impossibilidade, mediante pedido de ressarcimento (§ 1º e 2º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03).

Ocorre que, no tocante às exportações por comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com o fim específico de exportação, a legislação vedou a apropriação de créditos vinculados à receita de exportação:

Art. 6º.

**§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.**

Veja-se, da leitura do dispositivo acima, não me parece que existe outra interpretação senão a de que a vedação nele contida diz respeito aos custos derivados da aquisição das mercadorias que serão exportadas com fim específico de exportação.

*Noutras palavras, o legislador ordinário quando previu o benefício em questão tratou de ressaltar, expressamente, a hipótese em que a empresa comercial exportadora adquire mercadoria com o fim exclusivo de exportação, vedando, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação (art. 6º, §4º) - entenda-se decorrentes da venda da mercadoria.*

*Não vejo, desta forma, como dar o alcance pretendido pela autoridade fazendária e pela DRJ ao § 4º, do art. 6º, da Lei n. 10.833/2003.*

*O que o legislador fez foi reafirmar didaticamente a regra dos art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nºs. 10.833/03 e 10.637/02, inviabilizando o crédito decorrente de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como é o caso da aquisição de mercadorias com fim específico de exportação.*

*Melhor explicando: como os produtos adquiridos pela comercial exportadora para fins de exportação não foram onerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS quando da saída da empresa produtora, conseqüentemente não irão gerar créditos em favor da comercial exportadora. Isso porque a empresa produtora representa o final do ciclo produtivo e, como tal, deve se beneficiar dos créditos das etapas anteriores tendo em vista que a saída do produto para exportação não será tributada. O que gera nenhum prejuízo à comercial exportadora, uma vez que sobre a saída destas mercadorias para a exportação não incidirão as referidas contribuições.*

*É exatamente por esse motivo que o § 4º do art. 6º da Lei n. 10.833/2003 veda a apuração de crédito pela comercial exportadora referentemente aquisição de mercadorias destinadas à exportação. Se assim não o fosse, a comercial exportadora se beneficiaria de um crédito já utilizado pela empresa produtora no final do ciclo produtivo. Ou seja, o crédito seria utilizado em duplicidade.*

*Essa duplicidade que a lei visa a proibir, não ocorre com relação aos custos e despesas indiretas que são suportados pela comercial exportadora, as quais geram o direito ao crédito ao exportador, conforme art. 3º, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/02.*

*Entendimento diverso, ou seja, o impedimento ao creditamento de despesas e custos indiretos vinculados à exportação e suportados pelo exportador, resultaria em onerar reflexamente as operações de exportação. Além de gerar violação direta ao princípio constitucional da não cumulatividade, cujo objetivo é desonerar a carga tributária, buscando evitar a cumulação da incidência dos tributos ao longo da cadeia econômica.*

*Por exemplo, os custos com fretes na venda e armazenagem não são desonerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS, portanto são suportados pela Recorrente (art. 3º, inciso IX), e, em obediência ao regime da não-cumulatividade, ela poderá aproveitar os créditos das etapas anteriores, pois, caso contrário, teria que arcar com o ônus da tributação de toda cadeia.*

*Com efeito, entendo que o § 4º, do art. 6º, da Lei 10.833/2004, não tem aplicação no caso concreto ora analisado, já que apenas proíbe que a exportadora se aproveite de créditos que pertenciam à produtora. Já os créditos decorrentes da contratação de fretes na venda, de armazenamento, insumos, entre outros,*

*ocorridos por conta da exportadora, por essa podem ser aproveitados, conforme fundamentado acima.*

*Ademais, não se pode olvidar que quanto as normas tributárias restritivas de direitos, como o caso em testilha, o Código Tributário Nacional, em seu art. 111, determina que se deve emprestar à norma interpretação restrita e literal.*

*Ao meu sentir, se o legislador quisesse limitar o direito de crédito das comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com fim específico de exportação a todos os custos e despesas a ela vinculados (diretos e indiretos), e não apenas àqueles atinentes diretamente à sua aquisição, o deveria ter realizado de forma expressa, não deixando margem à interpretação.*

*Desta forma, fazendo uma interpretação sistemática das normas legais, com atenção à vontade do legislador, associada à obediência ao princípio da não cumulatividade, entendo que a restrição do § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.*

No mesmo sentido, cita-se o seguinte julgado do e. Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. EXPORTADORA. DESPESAS DE FRETES NACIONAIS E INTERNACIONAIS E DESPESAS DE ARMAZENAMENTO. CREDITAMENTO. Hipótese em que a Impetrante, exportadora, adquire da produtora produtos para o fim exclusivo de exportação, nos termos do artigo 6º, III, da Lei 10.833/2003. O art. 6º da Lei n. 10.833/2003 prevê que não incidirá COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de (I) exportação de mercadorias para o exterior e (III) vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. Assim, A empresa produtora aproveita os créditos do PIS e da COFINS referentes às etapas anteriores e sobre a saída dos produtos para a comercial exportadora também não há incidência das contribuições, conforme lhe autoriza o parágrafo 1º do artigo 6º da Lei 10.833. Nesse caso, **a Exportadora (ora Impetrante) não se credita de PIS e COFINS sobre o preço da mercadoria, eis que já estava desonerada de tais contribuições sociais a mercadoria na saída do estabelecimento produtor. Contudo, à Exportadora existe o direito de aproveitar créditos referentes às despesas com fretes contratados e despesas de armazenagem, nos termos do artigo 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003. Não se aplica a estas circunstâncias a restrição prevista no §4º do art. 6º da Lei n. 10.833/2003, que se refere tão somente ao crédito decorrente das mercadorias adquiridas para fins de exportação, o que não é o caso. Isso porque a exportadora (Impetrante) pretende usufruir de créditos referentes às despesas de frete e armazenagem, constituídos após ter adquirido as mercadorias da produtora.**

(TRF4 5003026-48.2010.4.04.7201, 1ª Turma, Relator para Acórdão JOEL ILAN PACIORNIK, julgado em 21/05/2014) (**Grifamos**)

Assim, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas sobre fretes no transporte de mercadorias recebidas ou adquiridas de terceiros com o fim específico de exportação, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

### **FRETES DIVERSOS**

Neste tópico, a recorrente contesta a glosa sobre (i) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, defendendo a possibilidade de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade com base nos incisos II e IX do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, e (ii) de devoluções de vasilhame ou sacaria ou de compra, bem como de compra ou transferência de imobilizado; sustentando se tratar de insumos relacionados à divulgação de seus produtos e despesas com a venda de bens.

É o que passo a apreciar.

No que se refere aos fretes de produtos acabados, este e. CARF editou a Súmula CARF nº 217, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, ex vi do art. 123, §4º do Regimento Interno do CARF (RICARF):

Súmula CARF nº 217. 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.

Assim, independentemente do entendimento pessoal deste julgador, deve ser observado o entendimento sumulado, no sentido de manter a glosa sobre os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos.

Por fim, considerando que a recorrente não traz argumentos ou provas com o fim de relacionar as remessas de devoluções de vasilhame ou sacaria ou de compra, bem como, de compra ou transferência de imobilizado, com as operações de venda, de modo a corroborar o suposto direito creditório pretendido, voto por manter a glosa sobre tais dispêndios.

### **DAS AQUISIÇÕES DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMO**

#### **MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO E OBRA CIVIL**

Conforme supra relatado, a fiscalização efetuou a glosa de itens vinculados às contas contábeis analíticas de nº 1010522002 ('Material de construção) e 5010306005 ('Material de obra civil), como cimento, arame ovalado, chapas, areia, brita, tijolos, telhas, materiais elétricos como fios, lâmpadas, etc, sob o

fundamento de que “os materiais aqui tratados, diferentemente de peças empregadas em máquinas e equipamentos do processo produtivo, não se subsomem no conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições. Falta-lhes preencher os critérios de essencialidade ou da relevância para a produção dos bens ou prestação do serviço”.

Ressaltou, ainda, que o legislador reservou, para edificações e benfeitorias, o creditamento com base no valor de depreciação (art. 3º, caput e §1º, III, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), de modo que os gastos com materiais de construção e obras devem, portanto, primeiramente ser imobilizados para então usufruir do crédito com base no valor da depreciação do bem.

No que se refere às alegações da recorrente (em sede de fiscalização) de que os materiais foram utilizados para manutenção nas estruturas operacionais, a autoridade fiscal manifestou o seguinte entendimento:

*As alegações de que os materiais foram utilizados para manutenção nas estruturas operacionais não justificam o alegado direito ao crédito.*

*A uma, porque a estrutura de contas contábeis informada não permite distinguir se os materiais foram empregados em estruturas do processo produtivo ou em obras de finalidade administrativa. Pelo contrário, aponta-se para “GASTOS GERAIS”, conforme estrutura hierárquica de contas abaixo:*

*[...]*

*A duas, porque além de produtos de fabricação própria, a empresa comercializa produtos de terceiros, e não há apuração de créditos de insumo na atividade comercial (igualmente há contabilização de “Gastos Gerais”, sem distinção).*

*A três, porque há uma série de bens ou grupo de bens que superam em muito, às vezes na casa de dezenas ou centenas de milhares de reais, o limite para bens de pequeno valor previsto no art. 15 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, bem como afiguram ter vida útil superior a um ano (chapas, vigas, estruturas metálicas, painéis, etc.):*

*Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano.*

*Não há, portanto, previsão legal de crédito com base inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, como pretende a fiscalizada, devendo ser glosadas as aquisições de material de construção [...]*

Por sua vez, com base no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, o v. acórdão recorrido manifestou o entendimento de que “diversamente do que dispôs a autoridade fiscal, é de se entender que, ainda que aplicados em edificações e

*benfeitorias, os dispêndios com a manutenção regular são geradores de créditos não cumulativos, desde que os ativos mantidos sejam empregados em qualquer etapa do processo produtivo e desde que os reparos e não confirmam extensão à vida útil do bem superior a um ano” [sic].*

Ressalta, ainda, que “[o] Parecer, citando legislação originária da tributação do imposto sobre a renda, acrescenta mais um elemento na caracterização do dispêndio como sendo de manutenção regular e, portanto, apto à geração de créditos não cumulativos diretamente, sem passar pelo ritmo dos encargos de depreciação. Cuida-se do pequeno valor do gasto, no caso, até R\$ 1.200,00”.

Entretanto, a D. DRJ entendeu pela manutenção das glosas ora combatidas, com base nos seguintes fundamentos:

*Voltando-se à situação dos autos, aponta a fiscalização para a ocorrência de gastos com materiais que, efetivamente, não configuram mera manutenção ordinária das instalações.*

*Inspecionando-se a relação de itens glosados presente na planilha anexa ao Relatório Fiscal, verifica-se a recusa de créditos sobre a aquisição de transformadores, caixa de água, pias de mármore, portas de alumínio, coluna pré-moldada de concreto, janelas, pisos cerâmicos, telhas, tijolos entre outros itens que, além de superarem o valor de R\$ 1.200,00, adotado como definição de gasto de pequeno valor, autorizam, de fato, o entendimento que não se trata de aquisição de bens vinculados à manutenção periódica de instalações, mas mais propriamente ao emprego em edificações novas ou em reformas que conferem aumento de vida útil superior a um ano.*

*Adicionalmente, como anotou a autoridade fiscal, não se pode afastar o emprego dos materiais em edificações administrativas ou comerciais, não vinculadas à atividade produtiva e, portanto, fora do âmbito do creditamento no regime não cumulativo.*

*Para se caracterizarem como geradores de créditos, os gastos com manutenção, devem estar comprovadamente atrelados a ativos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda. Como essa comprovação não veio aos autos, não se pode afastar a hipótese de terem sido os itens alvo da glosa empregados em instalações administrativas. Ademais, tratando-se de materiais de construção e de manutenção predial, a apropriação do crédito correspondente diretamente sobre o custo de aquisição dependeria, uma vez confirmada a hipótese de manutenção de ativos relacionados a alguma etapa da produção, da comprovação de que o ganho com a conservação não estenderia por mais de um ano a vida útil das instalações, prova também não produzida pela interessada.*

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente contesta a conclusão adotada, pleiteando o reconhecimento do direito creditório pleiteado, com base nos seguintes argumentos de fato e de direito:

*In casu, conforme se extrai da descrição do processo produtivo constante do tópico “IV.1”, a Recorrente possui uma área total de aproximadamente 583 mil hectares*

*cultivados, nas quais existem inúmeras edificações operacionais, voltadas a produção, beneficiamento e armazenamento de grãos, sementes, algodão e rebanho bovino. Ademais, proporcionalmente, as dependências destinadas às atividades administrativas são ínfimas, frente às dimensões da área produtiva.*

*Nesse sentido, as dimensões dos empreendimentos da Recorrente, bem como a proporção entre áreas administrativas e operacionais fica evidente das imagens abaixo:*

- *Sede da Fazenda Colorado (Diamantino/MT):*

*[...]*

- *Fazenda Fartura (Campo Verde-MT)*

*[...]*

*(pp. 49/50, do parecer técnico)*

*A reduzida dimensão das áreas administrativas frente às produtivas foi, inclusive, observada pelo perito responsável pela elaboração do parecer técnico anexado ao presente recurso:*

*[...]*

*Isso fica ainda mais claro, se considerado o apontamento feito pelo parecerista, de que “não há estruturas administrativas relevantes que possam impactar, ou mesmo compor, as compras no mercado interno de material de construção e de obra civil, tampouco a empresa possui atividade comercial de revenda de produtos relevante.” (p. 52 do parecer técnico). Dito de outro modo, a Recorrente não opera como vendedora.*

*Assim, não reflete a realidade dos fatos o fundamento utilizado pela DRJ, no sentido de que o crédito pleiteado careceria de liquidez e certeza, por falta de demonstração da Recorrente de que os materiais de construção foram utilizados na manutenção de bens relacionados à produção.*

*[...]*

*Ademais, para a perfectibilização da atividade econômica da Recorrente, todas as etapas devem ser realizadas com a máxima eficiência, uso de material de qualidade e um ambiente que atenda às condições de segurança dos recursos humanos e financeiros empregados nas operações.*

*A título exemplificativo, na atividade desenvolvida no setor agrícola, é de rigor que todos os galpões destinados a estocagem dos insumos, produtos em elaboração e acabados, bem como os prédios utilizados nas etapas operacionais, estejam com suas manutenções em dia, visto que se referem a mercadorias frágeis e que não suportam a exposição a temperaturas extremas ou condições de umidade fora dos padrões exigidos.*

*De igual sorte, os estabelecimentos destinados a atividade pecuária, os cochos das praças de alimentação, as unidades de fabricação e galpões de armazenagem das rações, devem permanecer íntegros, sem apresentar qualquer risco à saúde do rebanho e a qualidade da alimentação.*

*Portanto, todas as infraestruturas físicas utilizadas pela Recorrente necessitam de constantes reparos e manutenções, para possibilitar a fabricação e comercialização do produto final.*

*Logo, os gastos incorridos na aquisição dos materiais de construção e obra civil, tais como cimento, arame ovalado, chapas, vigas, estruturas metálicas, areia, brita, tijolos, telhas, materiais elétricos, fios e lâmpadas, entre outros, destinados à manutenção das referidas estruturas são essenciais e necessários, garantindo à Recorrente o direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes.*

*Para elucidar a questão, seguem algumas fotos das unidades da Recorrente que necessitam de reparo ou foram submetidas a manutenção recente:*

[...]

*PRAÇAS DE ALIMENTAÇÃO – ESSENCIAIS À PRODUÇÃO – QUE NECESSITAM DE REPARO*

[...]

*ARMAZÉM DE RAÇÃO DE BOVINO (ESQ.) E DEPÓSITO DE GRÃO (DIR.) QUE NECESSITAM DE REPAROS*

[...]

*UNIDADE FABRIL DE FABRICAÇÃO DAS RAÇÕES, RECÉM SUBMETIDA À MANUTENÇÃO, COM EMPREGO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, PARA REPARO ESTRUTURAL*

*Adicionalmente a isso, o parecer técnico trouxe diversas evidências de que o material que deu origem ao direito creditório pleiteado pela Recorrente foi destinado à manutenção das áreas produtivas (páginas 52/55 do parecer técnico):*

*Veja-se o produto “CHAPA GALVANIZADA”, que é um material cujos créditos de PIS/COFINS das aquisições foram glosados pelo Fisco, conforme planilha “Glosa Materiais de Construção”, parte integrante do RELATÓRIO DE AUDITORIA e-Dossiê 10265.004190/2021- 10. Foram R\$ 919.693,65 adquiridos, e, notadamente, o seu uso é operacional, na manutenção de Silos, telhas de armazéns e calhas, com ou sem isolamento térmico (necessidade de se manter a temperatura controlada em ambientes de armazenamento de sementes).*

*Observe-se algumas imagens de Chapas Galvanizadas:*

[...]

*Essas chapas são utilizadas em telhados ou paredes de Silos, Galpões etc.*

[...]

*Com efeito, é inequívoco que todo edifício sofre degradação ao longo do tempo, precisando de cuidados técnicos para preservar o seu bom desempenho, manutenção de condições compatíveis com as exigidas pelos órgãos regulamentadores, as boas condições técnicas e de segurança das construções.*

*Para tanto, para a manutenção do ambiente em condições tais que possibilitem a efetivação da produção, livre de fatores de contaminação que colocariam em risco a segurança dos recursos envolvidos, a Recorrente se vê obrigada a arcar com os*

*custos da aquisição dos materiais de construção e obras civis, sendo imperioso o reconhecimento do alcance do conceito de insumo para fins do aproveitamento dos créditos oriundos das contribuições.*

*Nesse sentido, a Recorrente apropriou-se regular e legalmente dos créditos oriundos dos serviços destacados, em razão de sua essencialidade para a garantia da efetivação da produção da empresa, restando inequívoca a irregularidade das glosas ora combatidas.*

*Por outro lado, também não procede o argumento da DRJ de que os materiais utilizados na manutenção das áreas produtivas superariam o valor individual de R\$ 1.200,00 e/ou incrementariam a vida útil do bem em período superior a um ano (conforme entendimento extraído do PN Cosit nº 5, de 2018):*

*[...]*

*Nesse ponto, são valiosos os elementos trazidos pelo parecer técnico, o qual analisou cada um dos itens utilizados na manutenção das áreas produtivas e constatou que o limite individual de R\$ 1.200,00 não foi extrapolado (pp. 59/61 do parecer técnico), contrariando a conclusão veiculada pelo acórdão recorrido. A título de exemplo, podemos destacar os trechos abaixo, extraídos do parecer em questão:*

*Em relação ao limite de R\$ 1.200,00, que permite a classificação como despesa operacional, o qual não foi ultrapassado (artigo 313 do RIR/2018). Para demonstrar esse ponto, utiliza-se os 10 maiores dispêndios, os quais, de antemão, não correspondem a dezenas ou milhares de reais, como consta do relatório da fiscalização.*

*[...]*

*Analisando as Notas Fiscais, obtidas em consulta ao site da Nota Fiscal eletrônica, <https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/consultaRecaptcha.aspx?tipoConsulta=resumo&tipoConteudo=7PhJ%20gAVw2g=>, extrai-se a informação de que nenhum dos materiais acima, unitariamente, ultrapassou o limite de R\$ 1.200,00, vejamos:*

*[...]*

*Resta claro, portanto, que também não procede a acusação da Fiscalização, referendada pela DRJ, de que teria sido desrespeitado o limite individual de R\$ 1.200,00, estabelecido no Parecer COSIT 05/2018.*

*De outra parte, ponderou o Fisco que “a estrutura de contas contábeis informada não permite distinguir se os materiais foram empregados em estruturas do processo produtivo ou em obras de finalidade administrativa”.*

*Contudo, a glosa também não se sustenta sob tal argumento. Explica-se.*

*Os gastos com essas reformas não são reconhecidos contabilmente como ativo imobilizado pelo fato de não refletir, para o bem objeto de manutenção, em acréscimo de vida útil superior a um ano, conforme determina o CPC 27 (comitê de pronunciamento contábil).*

O Pronunciamento Técnico, em seus itens 12 e 13, traz um tratamento próprio para os casos em apreço:

*“12. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7 do CPC 27, a entidade **não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica do item.** Pelo contrário, esses custos são reconhecidos no resultado quando incorridos. Os custos da manutenção periódica são principalmente os custos de mão-de-obra e de produtos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. **A finalidade desses gastos é muitas vezes descrita como sendo para “reparo e manutenção” de item do ativo imobilizado.**”*

*13. Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode requerer novo revestimento após um número específico de horas de uso; ou o interior dos aviões, como bancos e equipamentos internos, pode exigir substituição diversas vezes durante a vida da estrutura. Itens do ativo imobilizado também podem ser adquiridos para efetuar substituição recorrente menos frequente, **tal como a substituição das paredes interiores de edifício, ou para efetuar substituição não recorrente.** Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça reposta desse item quando o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem atendidos.”*

*Logo, de acordo com o pronunciamento enunciado acima, a Receita Federal apenas reconhece o valor contábil das pequenas reformas como item do ativo imobilizado, quando a manutenção não tem finalidade de manutenção periódica, que se repete exercício após exercício.*

*Nesse contexto, é importante mencionar novamente a conclusão contida no parecer técnico de que os créditos pleiteados pela Recorrente são relacionados a despesas com manutenção de prédios diretamente relacionados aos setores produtivos da Recorrente. Tal entendimento foi possível a partir do exame de toda a estrutura operacional, bem como dos assentamentos contábeis da Contribuinte, os quais realizam a segregação entre os materiais e serviços empregados na área operacional, daqueles aplicados na manutenção administrativa:*

*“Ainda assim, a contabilidade da BOM FUTURO promove a segregação de apontamento das manutenções realizadas em unidade operacional (lançadas em conta contábil com o código 5 - formação de custo) daquelas relacionadas a manutenção administrativa (lançadas em conta contábil com o código 3). A partir de tudo isso, extrai-se a conclusão de que os materiais em questão foram empregados nas estruturas do processo produtivo da empresa.” (p. 51 do parecer técnico)*

*Assim, resta incontroverso que a Recorrente cumpriu todas as regras tributárias e contábeis quanto ao enquadramento do dispêndio em referência como custo corrente. E, portanto, inquestionável que os gastos incorridos estão intrinsecamente vinculados ao seu complexo produtivo agropecuário, sendo-lhe essenciais, o que justifica o aproveitamento do crédito postulado.*

*Destarte, fica evidente que os gastos com os reparos dos galpões, dos armazéns, e os materiais e serviços de manutenções inerentes, estão ligados diretamente à produção, ainda que não ativados em cumprimento ao CPC 27, devendo ser procedida a reforma do v. acórdão recorrido, com o consequente cancelamento das glosas e deferimento da integralidade do crédito.*

É o que passo a apreciar.

Inicialmente, cumpre destacar que a Receita Federal já reconheceu, no âmbito do Parecer Normativo Cosit nº 5/18, que “[...] são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço”.

Neste sentido, merece menção também o artigo 176, § 1º inciso VII, da Instrução Normativa RFB nº 2121/22:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º **Consideram-se insumos**, inclusive:

[...]

VII - **bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;**

Ademais, os fundamentos indicados pelo v. acórdão recorrido para manutenção da glosa, quais sejam, (i) tratar-se de gasto de pequeno valor (até R\$ 1.200,00); (ii) ausência de emprego dos materiais em edificações administrativas ou comerciais, (iii) materiais atrelados ao ativo responsável pelo processo produtivo, e (iv) comprovação de que o ganho com a conservação não estenderia por mais de um ano a vida útil das instalações, foram todos refutados pela recorrente, com suporte no Parecer Técnico colacionado aos autos às fls. 1080/1193.

Conforme supra reproduzido, o referido Parecer Técnico demonstrou que, nas propriedades da recorrente, a proporção das instalações operacionais corresponde à quase totalidade da estrutura, e há uma pequena sede administrativa, irrelevante em termos de construção. Ainda assim, ressaltou-se que “[...] a contabilidade da BOM FUTURO promove a segregação de apontamento das manutenções realizadas em unidade operacional (lançadas em

*conta contábil com o código 5 - formação de custo) daquelas relacionadas a manutenção administrativa (lançadas em conta contábil com o código 3).*

Ademais, analisando contabilmente os insumos adquiridos e utilizados na manutenção de estruturas operacionais, constatou-se “*que os custos unitários não ultrapassam o valor de R\$ 1.200,00 e possuem vida útil inferior a 1 ano, permitindo sua classificação como despesa operacional, na forma do artigo 313 do RIR/2018*”, sendo destacado que, em relação à vida útil, o fator determinante é a utilização e não a descrição do bem.

Por fim, demonstrou-se que os itens glosados são essenciais para manutenção das instalações produtivas da empresa, especialmente, na manutenção de Silos, telhas de armazéns e calhas, com ou sem isolamento térmico.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas sobre bens adquiridos e utilizados para manutenção dos bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis pelo processo produtivo.

## **DAS AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO**

### **SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO CIVIL DE PRÉDIOS**

Conforme se verifica do Relatório Fiscal, a fiscalização manifestou o entendimento de que “[a]ssim como os Materiais de Construção e de Obra Civil foram glosados (v. Item II.2.1.1), o “SERVICO DE MANUTENCAO CIVIL - PREDIOS OPERACIONAIS” também não se amolda ao conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições”.

Ressaltou, ainda, que “[b]asta verificar as notas apresentadas que se constata, inclusive, que os serviços extrapolam em muito a mera manutenção de prédios, tratando-se em alguns casos de obras de construção civil, a exemplo de “...EXECUÇÃO DE SERVIÇOS DE TERRAPLENAGEM, PAVIMENTAÇÃO DE DRENAGEM REALIZADOS NA FAZENDA 3 IRMÃOS” (NF nº 9, de 21/06/2019, emitida por GUAXE CONSTRUTORA LTDA, CNPJ 02.837.996/0001-10, no valor de R\$ 658.030,42, fls. 365); “...CONSTRUÇÃO DO BARRACÃO...” e “SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO PONTE...” (NFs nºs 60 e 65, de 20/04/2018 14/06/2018, emitidas por DAMIAO FIGUEIREDO EIRELI, CNPJ 25.191.377/0001-04, nos valores de R\$ 39.300,00 e R\$ 50.000,00, fls. 270 e 313); “FABRICACAO E MONTAGEM DE OFICINA E LANTERNIN TROCAR TELHA, FECHAMENTO FRONTAL, JANELAS BASCULANTE, COBERTURA DE CHIQUEI...” (NF 118, de 20/04/2018, emitida por JC METALURGICA LTDA, CNPJ 24.538.950/0001-32, no valor de R\$ 58.710,00, fls. 274), etc.. Não à toa, os participantes são, via de regra, construtoras: SANTOS CONSTRUTORA (fls. 246 e 349), VOIGT CONSTRUÇÕES (fls. 306 e 341), G2 CONSTRUTORA (fls. 311 e 321)”.

Segundo a fiscalização, tais serviços, se preenchidos os critérios previstos no art. 3º, caput e §1º, III, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, poderiam gerar crédito

com base no valor mensal de depreciação, mas não com base na aquisição de insumos.

No mesmo sentido, o v. acórdão recorrido entendeu por manter a glosa, reforçando “[...] a afirmativa da fiscalização de que os prestadores de serviços são empresas de construção indicando obras que ultrapassam os limites das despesas com manutenção regular de edificações”.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente reitera o exposto no tópico anterior, defendendo o direito ao aproveitamento de créditos, com base no entendimento de que “[...] é de rigor que todos os galpões destinados a estocagem dos insumos, produtos em elaboração e acabados, bem como os prédios operacionais utilizados pela Recorrente, estejam com suas manutenções em dia”.

Ainda, destaca que a análise contida no parecer técnico anexado ao processo, em que foram examinados cada um dos serviços glosados pela fiscalização, concluiu que “[...] ao contrário do que foi alegado pelo Sr. Agente Fiscal e confirmado pela DRJ, os serviços são i) essenciais para que a estrutura operacional permaneça em funcionamento; e ii) caracterizam-se como de manutenção periódica dos ativos, prescindindo de ativação, por serem custos de manutenção e reparo do ativo imobilizado”:

*Perante o exposto nesse tópico, os serviços de manutenção civil de prédios referem-se à manutenção periódica dos ativos que, conforme o item 12, do CPC 27, não devem ser reconhecidos como parte integrante do ativo, visto serem considerados como custos de manutenção e reparo do ativo imobilizado. Vale reafirmar que toda a manutenção realizada foi essencial para manter a estrutura operacional em funcionamento; sem a devida conservação tornar-se-ia inviável a manutenção da cadeia produtiva. (fls. 76 do parecer técnico)*

Por tais razões, a recorrente sustenta que “[...] os gastos incorridos na aquisição dos serviços de manutenção das referidas estruturas são essenciais e necessários, devendo ser reformado o acórdão DRJ e revertidas as glosas ora combatidas, com o consequente deferimento integral do ressarcimento pleiteado”.

É o que passo a apreciar.

Inicialmente, reporta-se ao que foi decidido no tópico anterior, no que se refere à possibilidade de aproveitamento de serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo produtivo, cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 5/18 e artigo 176, § 1º inciso VII, da Instrução Normativa RFB nº 2121/22.

No que se refere ao enquadramento de tais itens aos requisitos normativos exigidos para apropriação dos créditos da não-cumulatividade, cumpre transcrever excerto do Parecer Técnico colacionado aos autos, no qual é analisada a natureza e o objeto de tais contratações:

*Iniciando-se pela análise do documento fiscal “NF nº 9, de 21/06/2019, emitida por GUAXE CONSTRUTORA LTDA, CNPJ 02.837.996/0001-10, no valor de R\$ 658.030,42, fls. 365”:*

[...]

*Constata-se que, dos R\$ 658.030,42 do valor total da Nota Fiscal, o montante de R\$ 394.818,25 refere-se a materiais e R\$ 263.212,67 a prestação de serviços, como consta do rodapé e também do campo “Base de Cálculo do ISS”:*

[...]

*Primeiramente, destaca-se que, nos serviços de manutenção, há os materiais utilizados, ou seja, a análise deve ser restrita ao serviço, devido à natureza distinta entre a efetiva prestação de serviços e os materiais utilizados.*

*O valor total de R\$ 658.030,42 contempla serviços de manutenção de pavimentação, utilizados pela BOM FUTURO para o desenvolvimento de suas atividades, visto que apenas uma estrada particular da empresa localizada em Campo Verde/MT possui 8.2km asfaltados para se chegar à sede operacional da Fazenda (vide introdução deste Parecer). O valor envolvido é condizente com a natureza de insumo, de manutenção, visto que o valor não é suficiente nem para asfaltar 1 quilometro de rodovia<sup>3</sup>.*

*Nesse contexto, o valor da nota fiscal, insuficiente para se pavimentar 1 km de estrada em relação à BOM FUTURO, que possui centenas de quilômetros pavimentados, permite concluir não se tratar de obra viária, mas sim de manutenção das estradas existentes.*

*Prosseguindo na análise, algumas Notas Fiscais são da empresa G 2 CONSTRUTORA, que presta serviços de manutenção civil em “Fossa”. Vide, a seguir, o documento fiscal:*

[...]

*No campo “Serviços Prestados”, consta expressamente “Serviços de Manutenção Civil” em “Fossa”:*

[...]

*Trata-se de manutenção em fossa, que deve ser considerando com uma obra civil, contabilizada no ativo imobilizado. Além disso, não está sujeita à depreciação mensal, nos termos do CPC 27 (Comitê de Pronunciamento Técnico), o qual disciplina que não se deve reconhecer no ativo imobilizado os custos de manutenção periódica.*

*Conforme Pronunciamento Técnico CPC 27, item 12:*

*“Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica do item. Pelo contrário, esses custos são reconhecidos no resultado quando incorridos. Os custos da manutenção periódica são*

<sup>3</sup> Vide no site da Secretaria de Estado de Infraestrutura e Logística – SINFRA, do Governo do Estado do Mato Grosso, a notícia que, para se construir 56,2 quilômetros de rodovia o estado do Mato Grosso está investindo R\$ 65 milhões de reais

*principalmente os custos de mão-de-obra e de produtos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade desses gastos é muitas vezes descrita como sendo para “reparo e manutenção” de item do ativo imobilizado.”*

*Ademais, manutenção (especificamente em fossas), é de essencial importância, visto estar diretamente relacionada a:*

- Prevenção da contaminação do solo;*
- Impedir o surgimento de ratos, baratas, moscas etc;*
- Destinação correta da rede de esgoto;*

*Segundo as análises, veja-se outra Nota Fiscal, referente a serviços de pintura de maquinários da Algodoeira.*

*[...]*

*Em relação a Pintura de Algodoeira, constata-se que:*

- Não é um serviço passível de contabilização como ativo imobilizado, logo, não é depreciável;*
- Não é obra civil.*

*A pintura de máquinas e implementos agrícolas é um serviço essencial de manutenção para o desenvolvimento das atividades da BOM FUTURO, visto que, com o desgaste natural da pintura, partes dos equipamentos ficam expostas a intempéries e agentes de corrosão.*

*Observe-se ainda a Nota Fiscal 65, de 14/06/2018, emitida por DAMIAO FIGUEIREDO E/RELI, CNPJ 25.191.377/0001-04:*

*[...]*

*Constata-se que a descrição do serviço é “PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MANUTENÇÃO CIVIL – PREDIOS OPERACIONAIS – SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO DE PONTE – CONFORME PEDIDO DE COMPRA”. A descrição inicia-se com os dizeres “Manutenção Civil”, logo, entende-se que manutenção é a essência do serviço.*

*A obra civil relacionada à construção de ponte corresponde a uma atividade mais aderente à manutenção:*

*[...]*

*Por fim, a descrição dos serviços na NF 679, é expressa: “SERVIÇO DE MANUTENÇÃO CIVIL PREDIOS OPERACIONAIS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONFORME CONTRATO”:*

*[...]*

*O documento fiscal em questão envolve a contratação de serviços de manutenção predial, e não obra civil, sujeita à depreciação. Para a manutenção da operação, é fundamental que se tenham plenas condições das instalações do processo produtivo; é essencial que toda a estrutura esteja apta para realização da produção e armazenagem.*

*Perante o exposto nesse tópico, os serviços de manutenção civil de prédios referem-se à manutenção periódica dos ativos que, conforme o item 12, do CPC 27, não devem ser reconhecidos como parte integrante do ativo, visto serem considerados como custos de manutenção e reparo do ativo imobilizado. Vale reafirmar que toda a manutenção realizada foi essencial para manter a estrutura operacional em funcionamento; sem a devida conservação tornar-se-ia inviável a manutenção da cadeia produtiva.*

Com base no referido Parecer Técnico, que analisa os serviços glosados pela fiscalização, entendo que, na maior parte dos casos, restou demonstrado se tratar de serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo.

No que se refere à NF nº 9, de 21/06/2019, emitida por GUAXE CONSTRUTORA LTDA, demonstrou-se que se trata de serviço de manutenção de pavimentação e terraplanagem (o valor da nota fiscal é insuficiente para pavimentar uma estrada, sendo adequado se admitir que é utilizado exclusivamente na manutenção de estradas existentes), o que está envolvido no processo produtivo da empresa, que exige o transporte de máquinas, insumos e produtos ao longo das áreas rurais da empresa de vasta extensão. Da mesma forma, as Notas Fiscais da empresa G2 CONSTRUTORA, tratam dos serviços de manutenção civil em “Fossa”, sendo de essencial importância ao processo produtivo da empresa que envolve requisitos sanitários rígidos, ao prevenir a contaminação do solo, impedir o surgimento de ratos, baratas, moscas etc, e dar a destinação correta da rede de esgoto.

No mesmo sentido, os serviços de Pintura de Algodoeira são essenciais para manutenção das atividades produtivas da empresa, uma vez que com o desgaste natural da pintura, partes dos equipamentos ficam expostas a intempéries e agentes de corrosão.

Ademais, o Parecer Técnico bem aponta que, por se tratar de custos de manutenção periódica do ativo imobilizado, não são passíveis de contabilização como ativo imobilizado (e, por conseguinte, não são depreciáveis), o que reforça a possibilidade de aproveitamento dos créditos na condição de insumos.

Por outro lado, a Nota Fiscal 65, de 14/05/2018, emitida por Damião Figueiredo, se refere expressamente a “Serviço de Construção de Ponte”, o que configura construção e não manutenção, além de não ser possível, com base nas provas juntadas, a individualização dos serviços para alcançar apenas aqueles de manutenção. Ainda, no que se refere à NF 679, que trata de “SERVIÇO DE MANUTENÇÃO CIVIL PREDIOS OPERACIONAIS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONFORME CONTRATO”, não há qualquer prova – como o contrato citado na descrição – que permita avaliar a natureza da contratação, o que impede o reconhecimento do crédito pleiteado.

Por tais razões, voto por dar parcial provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas sobre os serviços relativos à NF nº 9, de 21/06/2019,

emitida por GUAXE CONSTRUTORA LTDA, às Notas Fiscais emitidas pela empresa G2 CONSTRUTORA que tratam dos serviços de manutenção civil em “Fossa”, e à Pintura de Algodoeira.

### SERVIÇOS PORTUÁRIOS E DESPACHO ADUANEIRO

Conforme se extrai do Relatório Fiscal, a recorrente “[...] *escreveu em suas EFD Contribuições, nas rubricas de crédito “Aquisição de serviços utilizados como insumo” (01/2016 a 06/2017) e “Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda” (10/2017 a 10/2018), Serviços Portuários em Geral, a título de “SERVIÇO DE ARMAZENAGEM DE GRÃOS (GRÃOS/ALGODAO)” e “SERVIÇO FRETE SOB VENDAS”*”.

Para justificar a glosa dos referidos itens, assim se manifestou a autoridade fiscal:

94. *Verificando-se as notas apresentadas, temos as seguintes descrições para os serviços prestados:*

a) *COMPANHIA BANDEIRANTES DE ARMAZENS GERAIS: “ESTUFAGEM ALGODAO” (v. NFs 10567, 11907 e 14034 às fls. 203, 205 e 245);*

b) *LIBRA TERMINAL VALONGO S/A: “ADICIONAL DE SEGURO-CONS, REMOCAO DE CHEIOS MD – CNTR.....-CONSREMOCAO DE VAZIOS MD – CNTR.....-CONS, OCTE CONSOLID S/TRAN” e “REMOCAO DE CHEIOS MD – CNTR ..., -CONS, ADICIONAL DE SEGURO-CONS,REMOCAO DE VAZIO MD – CNTR..., -CONS, PCTE CONSOLID S/TRAN” (v. NFs 9601, 13190, 13290 às fls. 231, 240/241);*

c) *SANTOS BRASIL LOGISTICA S.A.: “SERVIÇO DE POSICIONAMENTO EXPORTAÇÃO...ARMAZENAGEM APOS PERIODO...STUFFING MECANIZADO...”, “NAVIO CAPE SOUNIO VAGEM ... STUFFING MECANIZADO CNTR 40 SERVICO DE POSICIONAMENTO EXPORTACAO ARMAZENAGEM APOS PERIODO CNTR 40” e “NAVIO KOTA LUKIS VIAGEM .... ARMAZENAGEM APOS PERIODO CONTR 40 STUFFING MECANIZADO CNTR 40” (v. NFs 93098, 100267 e 99902, fls. 268, 271 e 320);*

d) *TCP - TERMINAL DE CONTEINERES DE PARANAGUA SA: “...FATURA: XX SERIE: YY NAVIO: VIAGEM: OBS; OVA EXPORTACAO TENDA HH ....BOOKING ....” (v. NFs 59218 e 82263 às fls. 226 e 229);*

e) *EMBRAPORT EMPRESA BRASILEIRA DE TERMINAIS PORTUARIOS: “SERVIÇOS PORTUARIOS – ARMAZENAGEM DE QUALQUER NATUREZA E SERVICOS ACESSORIOS/ Draft: ... / NAVIO: XX.....” (NFs 137461 e 140208, fls. 243/244);*

f) *BRASIL TERMINAL PORTUARIO S.A.: “MAERSK LONDRINA .... ROLAGEM 40 CH EXPORT.....”, e “MAERSK LONDRINA .... POSIC. P/ VITORIA 40 – EXP QTDE: XX Preço: YY .....” (v. NFs 104018 e 90420, fls. 201 e 230);*

g) *TRANSMODAL LOGISTICA EIRELI: “SERVIÇOS RETROPORTUÁRIOS / RETIRADA DE CNTR VAZIO ESTUFAGEM E ENTREGA DO CNTR CHEIO NO TERMINAL DE EMBARQUE” (v. NF 12864 às fls. 238);*

h) *CONCORDIA LOGISTICA S.A.: “SERVIÇO DE ESTUFAGEM E TRANSPORTE....BOOKING:...../ NAVIO: XX.....” (v. NFs 25085 e 25192 às fls. 219/220).*

*95. Da amostragem realizada, consta-se que são serviços portuários diversos, como movimentação de contêineres, posicionamento, rolagem, amarração, fixação e inspeção de cargas, etc.*

*[...]*

*97. Os serviços portuários aqui tratados são gastos posteriores à finalização do processo de produção dos bens destinados a exportação, de forma que não se caracterizam como serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).*

*98. Em se tratando de produtos acabados, só é possível o creditamento na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, ou seja, sobre armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*99. O conceito de armazenagem e frete, contudo, não alcança despesas de natureza completamente diversa, como são os serviços logísticos e de operação portuária (de movimentação, posicionamento e rolagem de contêineres, inspeção de carga, contratação de agenciadoras marítimas, etc).*

*100. Ainda que em algumas das notas fiscais apresentadas possa haver também serviço de armazenagem, este sim possível de creditamento, não há como distingui-lo dos demais serviços portuários praticados.*

*101. Não há, portanto, previsão legal de crédito para esses dispêndios, [...]*

Também foram glosados créditos tomados sobre serviços de Despachante Aduaneiro, nos seguintes termos:

*103. De acordo com as EFD-C apresentadas, a contribuinte creditou-se de serviços de “ATIVIDADES DE DESPACHANTES ADUANEIRO”, sendo a empresa MEDITERRANEAN LOGISTICA ADUANEIRA, CNPJ 07.250.092/0001-07, que tem como atividade: “33.01 / 5250801 - Comissaria de despachos”, responsável por 95% do valor dos serviços prestados.*

*104. Verificando-se as notas apresentadas, a discriminação dos serviços é “Processo....” (NF 4484, fls. 263) e “...INSPEÇÃO NÃO INVASIVA...” (NF 301053, fls. 252).*

*105. Tais gastos são posteriores à finalização do processo produtivo, de modo que não podem ser considerados insumos, e tampouco se relacionam com operações de armazenagem e frete na operação de venda.*

*106. Não há, portanto, previsão legal de crédito para esses dispêndios, [...]*

Considerando que a glosa foi mantida pelo v. acórdão recorrido, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, contestando a conclusão adotada, com base nos seguintes argumentos de fato e de direito:

*De acordo com o parecer técnico anexado ao presente recurso, os serviços portuários consistem na armazenagem, fretes e stuffing (serviço técnico de organização dos produtos no container para exportação):*

*“Basicamente, nota-se que, majoritariamente, além de Armazenagem e Fretes, trata-se de Estufagem ou Stuffing, que é o procedimento técnico de organização dos produtos no container para exportação, com planejamento rigoroso e respeito a normas técnicas, visto que uma estufagem mal realizada pode prejudicar a qualidade do produto final devido a diversos fatores, tais como:*

- Deve respeitar os limites de capacidade, pois uma simples prensagem maior do algodão pode prejudicar a qualidade da fibra;*
- O material que acondiciona o algodão não pode ser danificado ou perfurado, pois a exposição do algodão ao ambiente pode danificar a fibra;*
- O algodão é altamente inflamável, pelo que seu acondicionamento deve respeitar normas rígidas para se evitar incêndio;” (fls. 77 do parecer técnico)*

*Já com relação aos serviços prestados pelo despachante aduaneiro, as conclusões expostas no parecer técnico já mencionado deixam claro que se trata de despesa necessária à atividade da Recorrente, a qual, naturalmente, permite o creditamento das contribuições ao PIS/COFINS:*

*“O serviço de comissária de despacho é realizado por profissional responsável pela vistoria e desembaraço aduaneiro, ou seja, é um dos profissionais que garante a qualidade da armazenagem do produto. Em linha com o abordado no capítulo anterior, em se tratando de cargas que, em seu transporte, são exigidos procedimentos técnicos para garantia da qualidade do produto, são essenciais ao processo produtivo da empresa.” (fls. 78 do parecer técnico)*

*[...]*

*Com efeito, não são necessárias maiores considerações para demonstrar a essencialidade dos serviços portuários e o desembaraço aduaneiro, afinal, para que os bens exportados cheguem ao seu destino, os produtos devem ser movimentados nas instalações alfandegárias, ser conferidos, carregados e descarregados, liberados, eventualmente armazenados e, por fim, transportados para o seu adquirente.*

*Até porque os prestadores dos serviços em comento são contribuintes do PIS/COFINS, motivo pelo qual é assegurado o direito de tomada de crédito relativo a essas despesas, em atendimento ao princípio da não cumulatividade dessas contribuições.*

*Trata-se, portanto, de serviços imprescindíveis para a perfectibilização da venda que irá gerar receita à Recorrente, motivo pelo qual deve ser reformado o acórdão recorrido e revertidas as glosas efetuadas pela fiscalização.*

Independentemente do entendimento pessoal deste julgador, este e. CARF editou a Súmula CARF nº 232, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, *ex vi* do art. 123, §4º do Regimento Interno do CARF (RICARF):

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.

Assim, deve ser observado o entendimento sumulado, razão pela qual voto no sentido de manter a glosa sobre despesas portuárias e despachante aduaneiro.

#### **DEMAIS SERVIÇOS (ESTACIONAMENTO, ALUGUEL DE VEÍCULO, VALE-ALIMENTAÇÃO, RASTREAMENTO, EXPURGO DE CARGAS, CLÍNICA MÉDICA E SERVIÇOS DIVERSOS)**

No que se refere aos demais serviços glosados (Estacionamento, aluguel de veículo, vale-alimentação, expurgo de cargas, clínica médica e serviços diversos), a recorrente sustenta que “[...] é imperioso o reconhecimento do alcance do conceito de insumo para todos os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços, ainda que tais elementos não entrem em contato direto com os bens produzidos”.

Especificamente com relação ao aluguel de veículos e estacionamento, destaca que o parecer técnico anexo aos autos ressalta que são despesas essenciais às atividades da recorrente, pois envolvem a movimentação de funcionários para a consecução das suas atividades:

“Estacionamento e aluguel de veículos → A empresa exerce atividades pulverizadas por toda a dimensão do estado do Mato Grosso, com fazendas se estendendo por milhares de hectares. Nesse contexto, o deslocamento de seus profissionais só é possível através de automóveis. Assim, impossível garantir o bom funcionamento da operação, se seus agrônomos, por exemplo, não possam se deslocar entre as terras, o que está, intrínseca e fundamentalmente, relacionado ao processo produtivo, além da qualidade do produto final. O estacionamento destes veículos são consectários naturais.” (página 78 do parecer técnico)

No que se refere às despesas com vale alimentação e despesas médicas glosadas pela fiscalização, sustenta que a IN RFB nº 1.911/2019 é expressa ao consignar que é possível o creditamento com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica (artigo 172, §2º, VI). Ressalta, ainda, que as despesas com vale-alimentação decorrem de acordo coletivo, sendo que “[o]s instrumentos de negociação coletiva correspondem a imposições normativas que têm força de lei para as partes nela representadas, conforme decidiu o STF, no Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) nº 1.121.63/GO”.

É o que passo a apreciar.

Inicialmente, cumpre destacar que este e. CARF editou a Súmula CARF nº 190, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, *ex vi* do art. 123, §4º do Regimento Interno do CARF (RICARF):

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Assim, independentemente do entendimento pessoal deste julgador, deve ser observado o entendimento sumulado, no sentido de manter a glosa sobre os gastos com locação de veículos.

Quanto aos gastos com estacionamento, entendo não se tratar de despesa essencial ou relevante para o processo produtivo da empresa, em razão da ausência de comprovação da sua imprescindibilidade para o desenvolvimento da atividade econômica.

No que se refere às despesas com vale-alimentação e despesas médicas, merece destaque que o artigo 172, §2º, inciso VI, da IN RFB nº 1.911/2019 mencionado pela recorrente, vai no sentido contrário ao pleiteado, ao expressamente consignar que “[n]ão são considerados insumos, entre outros: VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida, ressalvado o disposto no inciso VI do art. 181”.

Tal dispositivo é repetido pelo artigo 176, §2º, inciso VI, da atual IN RFB nº 2.121/22, *ex vi*:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

[...]

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

[...]

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;

Quanto à alegação da recorrente de que os gastos com vale-transporte decorrem de acordo coletivo, ressalto que, com base no artigo 177 da IN RFB nº 2121/22, a Receita Federal reconhece que “[t]ambém se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades”. Por sua vez, no §1º, estabelece que “[o] disposto no caput não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho”.

Com a devida vênia, entendo que, ao exercer sua competência de interpretar e aplicar a legislação tributária, editando instruções normativas necessárias à sua execução, a Receita Federal andou bem ao reconhecer que os bens e serviços exigidos, por norma legal ou infralegal, para viabilizar a mão-de-obra empregada nas atividades, devem ser considerados insumos, por outro lado, ultrapassou os limites estabelecidos em lei, inovando o ordenamento jurídico, ao excetuar as hipóteses em que a exigência decorre da celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho.

Ora, a partir do momento em que se reconhece o caráter de insumo aos bens e serviços exigidos, por norma legal ou infralegal, para viabilizar a mão-de-obra empregada nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços, não vislumbro qualquer fundamento legal que permita a exclusão das exigências decorrentes de acordos e convenções coletivas de trabalho.

Nos termos do artigo 611 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, a Convenção Coletiva de Trabalho configura acordo de caráter normativo, sendo que, conforme estabelece o artigo 611-A do mesmo diploma legal, a convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre diversas questões atinentes à relação de trabalho.

Neste sentido, assim leciona o professor Maurício Godinho Delgado:

As convenções coletivas, embora de origem privada, criam regras jurídicas (normas autônomas), isto é, preceitos gerais, abstratos e impessoais, dirigidos a normatizar situações *ad futurum*. Correspondem, conseqüentemente, à noção de lei em sentido material, traduzindo ato-regra (Duguit) ou comando abstrato. São, desse modo, do ponto de vista substantivo (ou seja, de seu conteúdo), diplomas desveladores de inquestionáveis regras jurídicas (embora existam também no seu interior cláusulas contratuais).

Somado a isto, a Constituição Federal elenca, em seu artigo 7º, inciso XXVI, o reconhecimento das convenções e acordos coletivos de trabalho como direito dos trabalhadores urbanos e rurais.

Ressalte-se que a relevância está na imposição da exigência – que deve ser observada no exercício da atividade do contribuinte – e não propriamente no instrumento jurídico que a impõe, até porque, a própria instrução normativa

compreende que o conceito de insumo alcança exigências impostas tanto por norma legal quanto infralegal.

Por tais razões, entendo que os bens ou serviços especificamente exigidos por convenções e acordos coletivos de trabalho, para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, também revestem o caráter de insumo.

Ocorre que, no presente caso, a recorrente se limita a alegar que a obrigação decorre de acordo coletivo, sem trazer qualquer documento que permita a comprovação do alegado, o que impossibilita o reconhecimento do direito creditório pleiteado.

#### **DA GLOSA PARCIAL DE BASE DE CÁLCULO SUPOSTAMENTE INFORMADA A MAIOR – INTEGRAÇÃO DO ICMS-ST NO VALOR DOS INSUMOS ADQUIRIDOS**

Conforme se extrai do Relatório Fiscal, a fiscalização verificou que “[a] contribuinte, ao informar a Base de Cálculo (BC) do crédito de PIS/Cofins decorrente da aquisição de alguns insumos, por vezes integrou o ICMS sobre substituição tributária (ICMS-ST) ao seu valor, conforme se depreende do cotejo das NFe emitidas pelos respectivos fornecedores”.

Mencionando a Solução de Consulta Cosit nº 99.041/17, o entendimento firmado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.456.648/RS e os artigos 26 e 167 da IN RFB nº 1.911/19, a autoridade fiscal efetuou a glosa da base de créditos informada a maior, ressaltando que o ICMS-ST “que consta na nota fiscal emitida pelo vendedor-substituto da mercadoria à fiscalizada não compõe a base de cálculo das contribuições devidas por ele vendedor, ou seja, não há incidência de PIS/Cofins sobre o valor do ICMS-ST na etapa anterior”, sendo indevido, portanto, o crédito calculado sobre o ICMS-ST destacado nas notas fiscais de aquisição.

Ao manter a glosa efetuada, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

*[...] evitando-se distorções na aplicação do regime da não cumulatividade, o valor do crédito passível de apuração pelos contribuintes substituídos deve ser calculado excluindo-se dos custos de aquisição a parcela do ICMS cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, na medida em esta parcela é sacada da base de cálculo deste último.*

*A situação não é alterada pelo julgamento, no STJ, do Tema Repetitivo nº 1.125 que entendeu que o valor correspondente ao ICMS-ST recolhido antecipadamente pelo substituto tributário não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, devidas pelo contribuinte substituído. Note-se que o julgamento do STJ voltou-se para a formação da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins devidos pelos adquirentes, contribuintes substituídos do ICMS, concluindo que nela não se inclui a parcela referente ao ICMS cobrado pelo vendedor na condição de substituto do ICMS.*

*Esse entendimento só vem reforçar o acerto da fiscalização em glosar a tomada de créditos sobre o valor do ICMS-substituição tributária pela adquirente substituído.*

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente ressalta que “[...] o ICMS que é retido pelo substituto não entra no mecanismo de compensação entre débitos e créditos, inerente ao princípio da não cumulatividade, de tal sorte que todo o encargo é arcado, em última instância, pelo substituído tributário, reforçando o caráter de irrecuperabilidade do referido tributo”.

Sustenta, ainda, ser inadequada a IN RFB nº 1.911/19 na parte em que pretende disciplinar a matéria, “[...] visto que o tema ainda se encontra pendente de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ). Esse Tribunal, sob o rito de recursos repetitivos, afetou os Recursos Especiais nº 1.896.678 e nº 1.958.265 (tema nº 1.125), no qual será oportunamente decidida a possibilidade ou não de exclusão do valor correspondente ao ICMS-ST da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS”.

Por tais razões, defende que “[...] não há que se falar em redução ou glosa de créditos pautados na pretensa exclusão, devendo ser reformado o v. acórdão recorrido para determinar o ressarcimento integral com a inclusão do montante atinente ao ICMS-ST integrante da base de cálculo das contribuições”.

É o que passo a apreciar.

Trata-se tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Tema Repetitivo nº 1231, no qual foram fixadas as seguintes teses:

1ª) Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77;

2ª) Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído.

O acórdão do referido julgamento restou assim ementado:

RECURSO REPETITIVO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES AO ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS- ST). IMPOSSIBILIDADE. TRIBUTO RECOLHIDO EM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESCARACTERIZAÇÃO COMO CUSTO DE AQUISIÇÃO PREVISTO NO ART. 13, DO DECRETO-LEI N. 1.598/77.

1. Indeferidos os os pedidos de ingresso no feito na condição de amicus curiae. Isto porque, em se tratando de processo que foi adiado de pauta anterior, os pedidos são extemporâneos, além do que realizados somente às vésperas do julgamento do recurso (Precedentes: EDcl nos EDcl no REsp. n. 1.143.677 / RS, Corte Especial, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 21.11.2012; EDcl no REsp. n. 1.143.677 / RS, Corte Especial, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 29.06.2010).

2. Não sendo receita bruta do substituto tributário, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas por si (pelo substituto) devidas e definida nos arts. 1º e §2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

3. Como o princípio da não cumulatividade preconiza que o valor do tributo incidente sobre o bem na saída do vendedor é que irá gerar o valor do crédito na entrada do bem para o adquirente, se não houver tributação na saída do vendedor (substituto), não haverá creditamento na entrada para o adquirente (substituído) e qualquer crédito concedido nessa situação ou para além do valor do tributo pago na etapa anterior é crédito presumido ou fictício, carecedor de lei específica, na forma do art. 150, §6º, da CF/88. Precedentes:

Súmula Vinculante n. 58/STF; Repercussão Geral Tema n. 844/STF;

recurso repetitivo REsp. n. 1.894.741/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27.04.2022.

4. No caso concreto, as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não incidem sobre o ICMS-ST na etapa anterior (substituto), portanto, na ausência de lei expressa criadora do crédito presumido, não podem gerar crédito para ser utilizado na etapa posterior (substituído).

5. Com o julgamento do TEMA n. 1125/STJ ("O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva"), este Superior Tribunal de Justiça equiparou a situação econômica dos contribuintes de direito do ICMS normal àquela dos contribuintes de fato do ICMS-ST, em razão do princípio da isonomia, tornando a escolha do Estado em tributar determinada mercadoria via ICMS ou ICMS-ST economicamente neutra para as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS e, por consequência, para as empresas.

6. Acaso fosse concedido na atualidade o creditamento pleiteado, a distorção existente entre o contribuinte de fato do ICMS-ST e o contribuinte de direito do ICMS normal voltaria, agora em prejuízo deste último, pois o primeiro, além de excluir o ICMS-ST da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS por si devidas, também ganharia o direito ao crédito dos valores correspondentes ao ICMS-ST, caracterizando odioso duplo benefício (ganharia de volta o crédito sem ter o débito correspondente), sendo que o segundo nenhum benefício mais tem depois do advento dos os artigos 6º e 7º, da Lei n. 14.592/2023 (não tem crédito e não tem débito).

7. Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77, isto porque:

7.1. A lei foi publicada em período onde não havia substituição tributária progressiva (substituição tributária "para frente") no Brasil, não podendo dar efeitos a algo que não existia, desta forma, sequer é possível instrução normativa que assim trate a matéria, sob pena de extrapolar a lei de regência;

7.2. Os tributos recolhidos em substituição tributária "para frente" são mera antecipação de um tributo que incidiria na venda (não na aquisição) a ser feita pelo substituído, ou seja, não são juridicamente uma oneração na aquisição, mas uma oneração antecipada da venda a ser futuramente feita; e 7.3. A classificação de

"tributo recuperável" e "tributo não recuperável" não é aplicável aos casos de substituição tributária, porque monofásicos.

8. Ainda que o ICMS-ST integrasse o conceito de custo de aquisição, esta Corte tem posicionamento pacificado no sentido de que nem todo o custo de aquisição gera direito ao creditamento na sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. Precedentes em recursos repetitivos: REsp. n. 1.221.170/PR, Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018 e REsp. n. 1.894.741/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27.04.2022.

9. Desta forma, seja em razão dos limites impostos pelo princípio da não cumulatividade, seja em razão da impossibilidade de tratamento anti-isonômico entre os contribuintes, seja porque não configuram custo de aquisição e seja porque nem todo o custo de aquisição gera direito ao creditamento na sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores despendidos pelo contribuinte substituído, a título de reembolso ao contribuinte substituído pelo recolhimento do ICMS-ST, não geram créditos das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas.

10. Teses propostas para efeito de repetitivo:

10.1. Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77; e 10.2. Os valores pagos pelo contribuinte substituído a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído.

11. Embargos de divergência em recurso especial providos.

(REsp n. 1.959.571/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 20/6/2024, DJe de 25/6/2024.)

Desta forma, considerando que, nos termos do artigo 99 do Regimento Interno do CARF, *“[a]s decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”*, voto por negar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de manter as glosas efetuadas pela fiscalização.

#### **DA GLOSA DE DESPESAS COM ALUGUEL (ARRENDAMENTO MERCANTIL)**

Conforme se verifica do Relatório Fiscal, a recorrente apresenta contratos de arrendamento rural com valores mensais líquidos e certos, cujo crédito é apropriado de acordo com a competência do arrendamento, e contratos indexados, prefixados em quantidade de sacas de soja. Esses últimos foram objeto de glosa.

Apesar de reconhecer que o aproveitamento de créditos sobre arrendamento rural está autorizado pelo artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, por estar compreendido nos conceitos de “aluguel” e de “prédio”, a fiscalização entendeu que tais contratos não se caracterizam como contratos de arrendamento rural, por terem seus preços predefinidos em quantidade fixa de produtos (sacas de soja), o que violaria condição obrigatória em lei, descaracterizando a natureza da contratação.

Ressaltou, ainda, que *“ao estabelecer a remuneração em quantidades fixas de produto, no caso, sacas de soja (ou o equivalente em dinheiro no pagamento), o arrendador está submetido ao risco da variação do preço da soja, não existindo, quando da contratação, a certeza do valor a receber, que poderá oscilar para mais ou para menos conforme o valor de mercado do produto à época do pagamento”*, situação que se amolda aos contratos de parceria rural, em que o proprietário concorre apenas com a terra nua, e que a variação do preço, por si só, é o risco partilhado pelas partes contratantes.

Para fundamentar o seu entendimento, mencionou os seguintes dispositivos da Lei nº 4.504/64 (Estatuto da Terra) e do Decreto nº 59.566/66, que regulamentou a referida lei:

**Lei nº 4.504/64 (Estatuto da Terra)**

Art. 95. **Quanto ao arrendamento rural, observar-se-ão os seguintes princípios:**

[...]

XI - **na regulamentação desta Lei, serão complementadas as seguintes condições que, obrigatoriamente, constarão dos contratos de arrendamento:**

a) **limites da remuneração e formas de pagamento em dinheiro ou no seu equivalente em produtos;** (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

[...]

Art. 96. **Na parceria agrícola, pecuária, agro-industrial e extrativa, observar-se-ão os seguintes princípios:**

[...]

VI - na participação dos frutos da parceria, a quota do proprietário não poderá ser superior a:

a) 20% (vinte por cento), quando concorrer apenas com a terra nua;

[...]

§ 1º **Parceria rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes dele, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e/ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista;** e/ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias-primas de origem animal, **mediante partilha, isolada ou cumulativamente, dos seguintes riscos:**

I - caso fortuito e de força maior do empreendimento rural; (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

II - dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais estabelecidos no inciso VI do caput deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

III - **variações de preço dos frutos obtidos na exploração do empreendimento rural.**

#### **Decreto nº 59.566/66**

Art 3º Arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nêle ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei.

[...]

Art 18. **O preço do arrendamento só pode ser ajustado em quantia fixa de dinheiro, mas o seu pagamento pode ser ajustado que se faça em dinheiro ou em quantidade de frutos cujo preço corrente no mercado local, nunca inferior ao preço mínimo oficial, equivalha ao do aluguel, à época da liquidação.**

Parágrafo único. **É vedado ajustar como preço de arrendamento quantidade fixa de frutos ou produtos, ou seu equivalente em dinheiro.** (Grifamos)

Diante disto, a fiscalização entendeu por glosar os referidos créditos, por ausência de previsão legal para o seu aproveitamento.

Por fim, ainda ressaltou que cerca de 80% dos créditos oriundos de contratos indexados foram escriturados de forma extemporânea, o que também impediria o seu aproveitamento.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente defende que a celebração de contratos com previsão de pagamento em sacas de soja é comum no agronegócio e que o art. 18 do Decreto nº 59.566, de 1966, tem sua aplicabilidade restrita a quem explore a terra pessoal e diretamente, sendo conferido, aos demais, a liberdade de contratar. Não estaria, assim, descaracterizado o contrato, mas tão somente configurada a abdicação de uma proteção por parte da empresa rural.

Menciona que o STJ já decidiu que *“o contrato de arrendamento rural que estabelece pagamento em quantidade de produtos pode ser usado como prova escrita para aparelhar ação monitória com a finalidade de determinar a entrega de coisa fungível, porquanto é indício da relação jurídica material subjacente”* (Recurso Especial nº 1.266.975, Rel. Min. Ricardo Villas Boas Cueva, J: 10/03/2016), e colaciona excerto do Parecer Técnico no sentido de que, em tais

contratações, os valores estabelecidos em moeda nacional podem ser convertidos em commodities como a seja, no momento do pagamento.

Cita, ainda, decisões deste e. CARF que supostamente corroborariam a sua pretensão, além de defender que, superada a questão relativa à legitimidade do crédito (materialidade), inexistiria vedação legal ao aproveitamento de créditos em períodos posteriores ao do registro das operações, mencionando especialmente o artigo 3º, §4º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, hipótese que estaria contemplada, inclusive, nas linhas de preenchimento do DACON.

É o que passo a apreciar.

No que se refere à legitimidade do crédito, entendo que a controvérsia foi adequadamente dirimida pelo v. acórdão recorrido, razão pela qual transcrevo os fundamentos expostos no r. *decisum*, adotando-os como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

*[...] no caso de arrendamento rural, o arrendatário pode calcular créditos no regime da não cumulatividade sobre os valores pagos com contraprestação pelo aluguel do prédio rústico ou imóvel rural.*

*Até esse ponto, não há dissenso entre contribuinte e auditoria.*

*A disputa se instala no entendimento fiscal de que contratos alvo da glosa, chamados de arrendamento rural, não teriam essa natureza por conta da fixação do valor em quantidade de frutos, no caso, a sacas de soja. O núcleo da discussão gira em torno da forma como os riscos são partilhados entre o proprietário do imóvel rural e aquele que o explora, dele extraíndo os produtos agropecuários.*

*Observem-se os dispositivos do Estatuto da Terra, instituído pela Lei nº 4.504, de 1964, e do Decreto nº 59.566, de 1966, que o regulamentou em parte:*

*[...]*

*Vê-se que os conceitos se assemelham quanto à cessão de uso de imóvel rural. Entretanto, a diferença de base entre eles é que, na parceria rural, a remuneração do proprietário da terra está necessariamente atrelada à partilha do risco da atividade, enquanto, no arredamento rural, a remuneração do proprietário é certa.*

*No âmbito tributário, prevê o art. 59 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, na seção que trata de rendimentos da atividade rural:*

*RIR, de 1999:*

*Art. 59. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documentalmente, pagarão o imposto, separadamente, na proporção dos rendimentos que couberem a cada um (Lei nº 8.023, de 1990, art. 13)*

*Parágrafo único. Na hipótese de parceria rural, o disposto neste artigo aplica-se somente em relação aos rendimentos para cuja obtenção o parceiro houver assumido os riscos inerentes à exploração da respectiva atividade. [destaque acrescido]*

*Portanto, a questão que importa examinar no presente caso, para avaliar a natureza do contrato firmado entre o proprietário rural e a interessada é a da existência de risco na exploração. Na inexistência de risco, configura-se arrendamento rural, sendo tributado pelas contribuições o rendimento de aluguel recebido pelo proprietário fazendo jus, na mesma medida, o arrendatário, ao crédito não cumulativo referente à contraprestação.*

*Não desmente a contribuinte que, nos contratos que firmou e cujas contraprestações foram alvo da glosa, o valor foi combinado em quantidade de sacas de soja. Ora, sendo assim, o proprietário rural acaba partilhando com o produtor o risco das variações de preço do fruto resultado da exploração rural, o que afasta do acordo a natureza de arrendamento rural.*

*Veja-se não se está aqui impedindo que os particulares exerçam a pactuação de suas livres vontades. O que ocorre é que o pacto tem repercussões tributárias que não se submetem à nomeação que lhes deu os pactuantes, mas à natureza jurídica do contrato.*

*A partilha do risco da variação dos preços do fruto, as sacas de soja, desnatura o caráter de aluguel do imóvel relativamente aos valores pagos pelo uso do imóvel rural. Não cabendo cogitar de pagamento de aluguel, não há a atração do disposto no inciso IV, art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Correta a glosa efetuada pela fiscalização, portanto.*

*Para finalizar a discussão, é necessário assinalar que a auditoria atuou apenas aplicando à situação de fato as repercussões tributárias da legislação do PIS/Pasep e da Cofins no regime da não cumulatividade que apenas admitem, no caso, a tomada de créditos sobre aluguel de prédios em conformidade com o disposto no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Na situação examinada, os valores não correspondem a aluguéis como contraprestação pelo uso do prédio rural, o que afasta possibilidade de creditamento. Não houve a desconsideração do negócio praticado pela contribuinte, não havendo que invocar o disposto no art. 116, do CTN.*

No que se refere ao aproveitamento extemporâneo de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, resta prejudicada a alegação em razão do não reconhecimento da legitimidade do crédito.

Por tais razões, voto por negar provimento ao recurso neste tópico.

#### **DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

Conforme se verifica do Relatório Fiscal, a autoridade fiscal glosou créditos apropriados sobre bens do ativo imobilizado, por falta de comprovação de que estariam relacionados com a atividade da contribuinte.

Segundo a fiscalização, as glosas tiveram como alvo serviços e obras de construção civil, associados às contas 1030202100 (CONSTRUCOES EM TERCEIROS), 1030202200 (BENFEITORIAS EM TERCEIROS) e 1030201013

(BENFEITORIAS), cujos valores de aquisição foram, em sua maioria, aproveitados em 24 meses. Conforme narra a autoridade fiscal, a fiscalizada não ofereceu, na resposta à intimação, justificativa para ter apropriado o crédito de imobilizado de forma acelerada, não sendo possível aferir se as edificações são novas ou se trata de reformas, ou mesmo se todas se destinam à produção de bens, havendo entre elas ampliações, oficinas, casa de máquinas, banheiros, depósitos, almoxarifados, armazéns, etc. Tampouco, foi possível, nestes casos, estabelecer-se uma correlação precisa entre os itens/valores/meses das planilhas “Doc\_Comprobatorios01” (resposta à intimação) e “Imobilizado -Valor de Aquisição” (dados EFD-C), de modo que, o direito ao crédito acelerado (integral ou em 24 meses) sobre tais edificações não restou comprovado.

Ao apreciar a manifestação de inconformidade, o v. acórdão recorrido entendeu por reconhecer parcialmente o direito creditório pleiteado, nos seguintes termos:

*A despeito da informação presente no relatório, esta relatoria entende que alguns itens objeto da glosa relacionada a edificações e benfeitorias, estão sim vinculados a atividades produtivas. Ademais, a própria planilha que serviu para orientar a glosa fiscal (arquivo não paginável anexo ao relatório fiscal – Glosa Imobilizado (Edificações e Benfeitorias) – Aba -> Edificações e Benfeitoria EFD-C traz informações sobre a Descrição do Item, o nome da conta analítica e a descrição do Centro de Custos em que o gasto foi alocado.*

*Os Centros de Custo são identificados como, entre outros, Apoio Produção, Unid. Benef. Algodão, Unid. Benef. E Armaz. De Graos, Psicultura Producao, Uni. Benef. Sementes. Tais nomenclaturas vistas em conjunto com os descritores complementares dos bens, permitem concluir que parte deles efetivamente se relaciona à atividade de produção. Trata-se de bens como poço artesiano (Centro de Custo: Apoio Producao), ampliação fabrica racao (Centro de Custo: Apoio Producao), cobertura da câmara fria, base civil para prensa de fibrilha (Centro de Custo: Unid. Benef. De Algodao). Em sua defesa a contribuinte junta ainda planilha com a identificação dos itens no imobilizado. Portanto, entende-se que parte das glosas deve ser revertida.*

*Planilha juntada aos autos por este relator em arquivo indica em colorido as glosas mantidas por não se relacionarem a centro de custos relacionados a atividades produtivas (Transportadora) e/ou porque o item descrito não se vincula a atividades produtivas (banheiros, alojamentos, casas, instalações das sedes, escritórios).*

*Nessa medida, os valores dos créditos trimestrais deverão levar em conta as glosas revertidas nesse item, conforme planilha <DRJ Revisão Glosa Imobilizado (Edificações e Benfeitorias).xlsx>.*

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente reitera as razões expostas na manifestação de inconformidade, mencionando a possibilidade de apropriação de créditos sobre aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, na forma acelerada, nos termos do artigo 6º da Lei nº 11.488/07, e, na forma regular, nos termos do artigo 3º, inciso VI e VII, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Ressalta, ainda, que o artigo 3º, inciso VII, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 alcançaria, no conceito de edificação, “[...] *todos os bens incorporados à obra civil, bem como obras preliminares e complementares, a exemplo do canteiro de obras, alojamento para operários, banheiros, almoxarifados, entre outros*”.

Por fim, defende que “[...] *ainda que sejam refutados os argumentos até aqui expostos, que levam à reversão das glosas em questão, o que se admite apenas a título de argumentação, o fato é que o procedimento adotado pela Recorrente, relativamente à tomada de crédito de bens do ativo imobilizado (máquinas, equipamentos e edificações), não causou qualquer prejuízo ao fisco, como se pode verificar do demonstrativo elaborado pela Recorrente (vide doc. 10 da Manifestação de Inconformidade). Ou seja, também por esse motivo, não merece prosperar a glosa realizada pela fiscalização*”.

É o que passo a apreciar.

Inicialmente, cumpre destacar que, mesmo diante da reversão parcial das glosas pelo v. acórdão recorrido, a recorrente reitera integralmente as razões expostas na manifestação de inconformidade, sem trazer argumentos específicos para contestar as glosas mantidas.

Conforme supra relatado, o v. acórdão recorrido reverteu as glosas sobre itens que considerou relacionados ao processo produtivo da empresa, mantendo as glosas exclusivamente sobre itens que, no seu entendimento, não se referem “*a centro de custos relacionados a atividades produtivas (Transportadora) e/ou porque o item descrito não se vincula a atividades produtivas (banheiros, alojamentos, casas, instalações das sedes, escritórios)*”.

Quanto à controvérsia remanescente, merecem transcrição o artigo 3º, inciso VII, c/c §1º, inciso III, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e o artigo 6º da Lei nº 11.488/07:

**Lei nº 10.833/03**

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

[...]

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

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

**Lei nº 11.488/07**

Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Conforme se verifica da leitura dos referidos dispositivos, o contribuinte pode se apropriar de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre *“edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa”*, com base nos encargos de depreciação incorridos no mês. Por sua vez, *“na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”*, o contribuinte poderá optar pelo desconto de tais créditos, no prazo de 24 (vinte e quatro meses).

Desta forma, para apropriação de créditos na forma acelerada, não basta que as edificações e benfeitorias sejam utilizadas nas atividades da empresa em geral, deve se tratar de edificações adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Foi justamente este o fundamento da glosa.

Assim, considerando que a glosa remanescente alcança edificações e benfeitorias que não são utilizadas no processo produtivo da empresa, entendendo correta a manutenção parcial da glosa, em razão da inexistência de permissão legal para apropriação de créditos na forma acelerada sobre tais itens, o que, obviamente, não impede a apropriação dos créditos nos termos do artigo 3º, inciso VII, c/c §1º, inciso III, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso neste tópico.

Quanto às glosas referentes aos fretes de remessas de amostra grátis, da doação, dos brindes, da demonstração e sobre os custos com serviços de rastreamento de veículos, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Não obstante as consistentes e bem fundamentadas razões apresentadas pelo eminente Relator, permito-me divergir exclusivamente quanto à conclusão por ele adotado no tocante ao creditamento sobre fretes de remessas de amostra grátis, de doações, de brindes ou de demonstrações e sobre serviços de monitoramento de veículos.

No que tange aos fretes relacionados a remessas de amostras grátis, doações, brindes ou materiais destinados à demonstração, entendo que tais envios não se

caracterizam como operação de venda, por não envolverem negócio jurídico translativo com circulação onerosa de bens.

Ademais, no âmbito do PIS e da COFINS, a venda corresponde ao ingresso de receita decorrente da atividade econômica da pessoa jurídica, constituindo a materialidade das contribuições — o que evidentemente não se verifica nas remessas de amostras, brindes ou materiais destinados exclusivamente à demonstração.

Nessa medida, tais dispêndios não se inserem no escopo das hipóteses que autorizam a apropriação de créditos da não-cumulatividade, em particular no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre fretes de remessas de amostra grátis, doação ou brinde, ou para demonstração.

Por outro lado, acompanho o entendimento do Relator para afastar as glosas relativas aos fretes incidentes sobre bonificações em mercadorias. Isso porque tais bonificações guardam vínculo direto com a operação de venda, consistindo na entrega adicional de produtos ao adquirente como extensão da própria operação comercial — seja por incentivos, fidelização ou política promocional. Cuida-se, portanto, de prática inserida em negócio jurídico translativo com circulação onerosa de bens (venda), razão pela qual o respectivo frete integra os custos da operação de venda e permite o aproveitamento dos créditos.

Sobre serviços de monitoramento (rastreamento) de veículos, nota-se que a parte Recorrente não exerce a atividade de serviço de transporte, alegando apenas que o serviço de rastreamento serve para bom funcionamento dos veículos utilizados pelos funcionários para descolar dentro de sua propriedade rural. Senão, vejamos:

*“Estacionamento, aluguel de veículos e rastreamento → A empresa exerce atividades pulverizadas por toda a dimensão do estado do Mato Grosso, com fazendas se estendendo por milhares de hectares. Nesse contexto, o deslocamento de seus profissionais só é possível através de automóveis. Assim, impossível garantir o bom funcionamento da operação, se seus agrônomos, por exemplo, não possam se deslocar entre as terras, o que está, intrínseca e fundamentalmente, relacionado ao processo produtivo, além da qualidade do produto final. O estacionamento e rastreamento destes veículos são consectários naturais.” (página 78 do parecer técnico)*

Pois bem. O conceito de insumo para fins de creditamento no regime não cumulativo do PIS e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da *essencialidade* e da *relevância*. Sob tal ótica, somente se qualificam como insumos os bens e serviços cuja ausência comprometa, de forma significativa, a realização

da atividade econômica ou a qualidade do produto ou serviço oferecido pela pessoa jurídica.

A *essencialidade* revela-se quando o dispêndio se mostra necessário ao desenvolvimento da atividade fim, de modo que sua supressão inviabilizaria ou prejudicaria substancialmente o processo produtivo. A *relevância*, por sua vez, manifesta-se quando o item, ainda que não estritamente indispensável, interfere diretamente na qualidade ou adequação do produto ou serviço, constituindo elemento relevante para o resultado econômico da atividade.

Tal compreensão decorre da aplicação do chamado *teste de subtração*, utilizado pelo STJ no referido julgamento, mediante o qual se examina se a retirada do item compromete a execução, o resultado ou a qualidade do processo produtivo.

Nessa linha, verifico que os gastos com serviços de rastreamento apontados pela recorrente não se enquadram nos critérios estabelecidos pelo STJ. Tais dispêndios não se destinam à produção agrícola nem guardam relação direta com a obtenção ou melhoria do produto. Sua supressão não inviabiliza a atividade produtiva, tampouco interfere em sua qualidade.

Assim, não atendidos os critérios de essencialidade ou relevância, os valores despendidos com rastreamento, no caso concreto, não se qualificam como insumos para fins do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devendo ser mantida a impossibilidade de creditamento.

### **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 afastar as preliminares de nulidade e no mérito, em dar provimento parcial ao recurso em (a) reverter as glosas relativas ao pagamento de royalties aos licenciados pelo direito de uso de patentes para produção e comercialização de sementes certificadas (uso da tecnologia); (b) reverter as glosas sobre fretes na aquisição de bens e insumos sujeitos à alíquota zero, suspensão ou não incidência; (c) reverter as glosas sobre fretes no transporte de mercadorias recebidas ou adquiridas de terceiros com o fim específico de exportação; (d) reverter as glosas sobre fretes de remessas das bonificações; (e) reverter as glosas sobre bens adquiridos e utilizados para manutenção dos bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis pelo processo produtivo e (f) reverter as glosas sobre os serviços relativos à NF nº 9, de 21/06/2019, emitida por GUAXE CONSTRUTORA LTDA, às Notas Fiscais emitidas pela empresa G2 CONSTRUTORA que tratam dos serviços de manutenção civil em “Fossa”, e à Pintura de Algodoeira.

*Assinado Digitalmente*

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator