



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



**Processo nº** 10410.723045/2014-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-010.916 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de setembro de 2022  
**Recorrente** TRIUNFO AGROINDUSTRIAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

**CRÉDITO. DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.**

Concede-se direito à apuração de crédito às despesas de armazenagem e frete contratado relacionado a operações de venda, desde que amparado em documentos fiscal e o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedor e pago à pessoa jurídica beneficiária domiciliada no País.

**CRÉDITO. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS.**

Desde que utilizados no processo produtivo, por força do previsto no inciso IV, do Art. 3.º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, os dispêndios geram direito ao crédito.

**CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO.**

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação a veículos, máquinas e equipamentos adquiridos e utilizados em etapas pertinentes e essenciais à produção e à fabricação de produtos destinados à venda, conforme disciplinado pela Secretaria da Receita Federal em sua legislação (IN SRF nº 457/2004).

**CRÉDITO. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS PARA ZONA RURAL EM ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL.**

Considerando a atividade agroindustrial desenvolvida, o deslocamento dos seus funcionários para zonas rurais, de difícil acesso, onde deverão ser necessariamente realizadas as atividades de plantio/colheita/corte da cana-de-açúcar, diferentemente de outras situações, não configura um pagamento de um benefício ao empregado, mas sim um custo essencial à própria viabilização do processo produtivo em si, amoldando-se, portanto, aos critérios fixados pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, julgado em sede de recurso repetitivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, para reverter as

glosas em relação a: Transporte de pessoal; Serviços de aluguel de veículos, utilizados no processo produtivo; Encargos de depreciação de bens utilizados na fase agrícola: tratores, colheitadeiras, caminhões, reboques e outros bens utilizados na agricultura ou transporte da cana e Armazenagem e fretes de vendas, apenas para os valores comprovados através da apresentação de documentação hábil e idônea a comprovar a operação.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Fernanda Vieira Kotzias.

## **Relatório**

Trata-se de Pedido de Eletrônico de Ressarcimento (PER), no valor de R\$ 110.526,96, relativo a crédito de PIS/Pasep não cumulativa do período de apuração de 01/01/2013 a 31/03/2013. Utilizando-se desse crédito, a contribuinte apresentou diversas Declarações de Compensação (Dcomp).

Após análise, a Delegacia da Receita Federal em Maceió proferiu Despacho Decisório reconhecendo parcialmente o direito creditório, no valor de R\$ 39.975,44, sendo glosados os seguintes créditos apurados sobre aquisições relacionadas ao “setor agrícola”:

- Serviços utilizados como insumos: serviços de terceiros – equipamentos agrícolas: serviços de manutenção e solda em equipamentos agrícolas e de irrigação; serviços diversos: outros créditos de serviços na área agrícola, de natureza indireta e administrativa, tais como Consultoria Agrícola, Consultoria em Meio Ambiente, Lavagem de Roupas-Herbicidas e Manutenção de Programas de Computador; manutenção e reparo de equipamentos agrícolas: peças aplicadas por terceiros na manutenção de implementos agrícolas e irrigação.

- Bens utilizados como insumos: Nesse ponto, informa a autoridade fiscal que a empresa fiscalizada foi intimada a identificar os centros de custos para os quais o material foi requisitado, do que resultou a separação dos gastos específicos em agricultura, daqueles específicos de transporte (caminhões, móveis, motos...). Foram considerados como centros de custos da agricultura os seguintes: dutoras, Pivôs, Carregadeiras, Grades, Fazendas, Tratores, Sulcador, Aplicação de Herbicidas, Produção de Mudanças,.... Em Transportes foram classificados os centros

de custos Toyota Hillux, Fiat Uno, Ford Cargo, Caminhão MBB, Moto Honda, Pajero TR4, Reboques,...

- Frete de compras na aquisição de bens
- Frete de compras na aquisição de cana de açúcar de terceiros
- Bens Aplicados em Equipamentos e Veículos de Transporte de Cana : Óleo Diesel,
- Lubrificantes, Pneus e Câmaras, Material de Manutenção
- Serviços Aplicados em Equipamentos e Veículos para o Transporte de Cana : Serviços de Terceiros-Caminhões, Motos e Automóveis, Manutenção e Reparo de Veículos e Equipamentos de Transporte e Frete de Cana.

Foram também glosados créditos apurados sobre aquisições relacionados ao “setor industrial”:

- Serviço de dedetização e transporte de resíduos, desincrustantes e produtos de limpeza e tratamento de águas (para os quais a autoridade fiscal apresenta soluções de consulta que desautorizam o creditamento).
- Bens e serviços com natureza de ativo fixo, uma vez que partes e peças significativas nos equipamentos da contribuinte deveriam ter sido ativadas, mas não o foram. O crédito foi indevidamente apurado sobre as peças, informadas como insumos de produção.
- Outros créditos indevidamente apurados sobre aquisições diversas, tais como lâmpadas fechaduras para porta, peças para ar-condicionado, ferramentas, graxas e outros.
- Serviços de transporte de pessoal
- Serviços de aluguel de veículos
- Depreciação
- Despesas de armazenagem e fretes sobre vendas

Cientificada do Despacho Decisório, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade protestando, em síntese contra o que chamou de cisão das atividades da contribuinte em agrícolas e industriais, com o único propósito de impedir a plena fruição dos créditos assegurados pela legislação tributária, ignorando-se que a atividade agroindustrial abrange a atividade agrícola e a industrial, de modo que as despesas incorridas na lavoura, plantio, conservação, aplicação de herbicidas, adubação, além de outras, geram direito ao crédito do PIS não-cumulativo. Ao final, solicita a realização de perícia, para exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

A Manifestação de Inconformidade foi considerada procedente em parte pela 31ª Turma da DRJ08 em Ribeirão Preto, conforme acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. GLOSAS.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO DO INSUMO. EMPRESA INDUSTRIAL. ATIVIDADE AGRÍCOLA.

Os gastos com a produção de matéria-prima (cana-de-açúcar) em atividade (agrícola) anterior à fabricação do bem do final (açúcar, álcool, etc.), que será destinado à venda, também devem ser considerados como integrantes da cadeia produtiva da pessoa jurídica, para efeito de apuração de créditos da não cumulatividade relativamente ao PIS/Pasep e à Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO.

VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado, integra o valor de aquisição dos insumos e deve seguir o regime de crédito desses.

CRÉDITOS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. FRETES DE ENTRADA.

Os fretes incorridos para transporte de insumos, produtos em elaboração ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica geram créditos da não cumulatividade, conforme Instrução Normativa n.º 1.911/2019.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. MATERIAL E SERVIÇOS DE LIMPEZA. POSSIBILIDADE.**

Os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção dos bens destinados à venda podem ser considerados insumos, pois destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos e bem assim porque sua falta pode implicar em perda de qualidade do produto destinado à venda.

**CRÉDITO. TRANSPORTE DE PESSOA. IMPOSSIBILIDADE**

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não cumulativas sobre valores relativos a despesas com o transporte de pessoal.

A contribuinte tomou ciência do acórdão em 14/12/2020 e interpôs o Recurso Voluntário em 12/01/2021, contendo como principais elementos de defesa:

- Refuta a preclusão sob o argumento de que a Recorrente jamais deixou de impugnar a totalidade das glosas, apenas o fez de maneira sucinta, a partir da compreensão de que a análise anteriormente promovida sobre seu pedido de restituição/compensação continha erros estruturais sobre a atividade econômica por si promovida como um todo, o que por óbvio já abarcaria a totalidade dos indeferimentos administrativos. Ressalta ainda os princípios da verdade material e da oficialidade;
- Sobre o transporte de funcionários, uma vez que etapa inicial da atividade de agroindústria está atrelada ao plantio e manutenção da lavoura de cana-de-açúcar, o que demanda atividades como aplicação de herbicida, adubação, conservação e colheita. Com a peculiaridade de que as lavouras mantidas não estão situadas em locais de fácil acesso, ausente a alternativa do transporte público. Diante disso, o exercício desse mister demanda o emprego de mão-de-obra rural, sem a qual não haveria como alcançar a atividade de natureza industrial. Logo, o transporte fornecido pela Recorrente deve ser visto como insumo, conforme contexto específico com o da atividade rural empreendida pela Recorrente.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Não havendo arguição de preliminares, passo à análise do mérito.

## 1 - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA – PRECLUSÃO

Segundo a DRJ, não teria havido impugnação específica no tocante aos seguintes itens da autuação:

4.3 Bens e serviços com natureza de ativo fixo

4.4 Outros bens diversos

5.2 Serviços de aluguel de veículos

5.3 Depreciação e

5.4 Despesas de armazenagem e frete sobre vendas.

Por essa razão, havendo preclusão, essas matérias foram consideradas definitivamente constituídas na seara administrativa.

Inicialmente cumpre apontar a atividade principal da empresa, que se dedica à produção e comercialização de açúcar e álcool, no mercado interno e externo, sendo a matéria prima utilizada primordialmente a cana-de-açúcar, adquirida de terceiros ou obtida por meio de produção própria.

Na Manifestação de Inconformidade a contribuinte ressalta que teria havido um equívoco na “sub-divisão” constante do Despacho Decisório entre as duas etapas da atividade agroindustrial, uma vez que “*os gastos com a aquisição de bens e as despesas incorridas no processo produtivo da Manifestante geram o direito à apropriação do crédito*”:

**A subdivisão ilegal** (porque colide frontalmente com o disposto no art. 22- A, caput, da Lei n. 8.212/91) **promovida pelo despacho decisório entre a fase agrícola e a fase industrial de uma agroindústria**, como se pudessem ser seccionadas para fins de apropriação das despesas da Defendente, gerou a glosa equivocada.

**Todas as despesas que integram a fase agrícola, envolvendo aí, mas não somente: o tratamento do solo, plantio, manejo e colheita representam insumos para o processo fabril do açúcar e do álcool.**

**Não há como a empresa defendente produzir açúcar e álcool sem promover os tratos culturais, plantio e demais trabalhos sobre a lavoura da cana-de-açúcar**, que é sua matéria prima fundamental. Essas etapas integram o seu processo produtivo e não poderiam ser seccionadas, como equivocadamente o fizera o despacho decisório em questão, exclusivamente com o propósito de glosar os créditos fiscais que a Lei n. 10.833/03, em seu art. 3º, já assegura ao contribuinte.

O mesmo sucede em relação aos custos com frete, serviços de transporte de pessoal, serviços de detetização, transporte de resíduos, serviços de manutenção e reparo dos equipamentos agrícolas, e todos os demais serviços utilizados como insumos na área agrícola pela empresa.

Essa também é a linha de defesa utilizada no recurso, com o intuito de afastar a ocorrência da preclusão:

(...) A Recorrente jamais deixou de impugnar a totalidade das glosas, apenas o fez de maneira sucinta, a partir da compreensão de que a análise anteriormente promovida

sobre seu pedido de restituição/compensação continha erros estruturais sobre a atividade econômica por si promovida como um todo, o que por óbvio já abarcaria a totalidade dos indeferimentos administrativos.

A contribuinte reporta-se ainda à obrigação de busca pela verdade material, bem como pelo respeito ao princípio da oficialidade:

Um desses princípios é justamente a busca da verdade material, que obriga o Fisco, enquanto membro inafastável da Administração Pública, a nortear sua atuação processual pela consecução da realidade considerada em toda sua amplitude. Alegações genéricas de preclusão, como a realizada pelo acórdão violam o princípio em questão, porquanto, ainda que não impugnados especificamente pela Contribuinte, é mister da Autoridade Fazendária assuntar todo o conteúdo da glosa empreendida, reapreciando as motivações da negativa de restituição/compensação em toda sua extensão.

...

O trecho acima já dá o ensejo necessário para o segundo princípio a denunciar o acórdão: o princípio da oficialidade. Na seara administrativa, pode o Fisco dar ensejo, por conta própria, a uma relação processual e, uma vez encetada, cumpre ao próprio órgão administrativo garantir o impulso necessário para o integral solucionamento da questão. Para o atingimento desse fim, é irrelevante que o administrado ou terceiro interessado tenha participado ativamente no feito. Decerto, uma vez que atue, seus pleitos devem ser necessariamente sopesados, mas já subsiste a obrigatoriedade da Administração de dar prosseguimento e uma solução a todas as questões postas em sua análise. O princípio em tela encontra-se especificamente previsto nos arts. 2º, p. único, XII, 5º e 29, da Lei n. 9.784/99.

Em relação a parte dos pontos acima listados, entendo não ser possível afirmar não ter havido qualquer impugnação. Desse modo, com a devida vênia, discordo da instância de piso e adoto como minhas as razões utilizadas pelo Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira quando julgou caso semelhante, do mesmo contribuinte (Acórdão nº 3201005.303 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária):

Não se trata de uma contestação genérica.

A recorrente pretende o reconhecimento dos créditos de insumos na fase agrícola, tal como a fiscalização concedera na atividade de produção de açúcar/álcool (desde que obedecidos os requisitos legais). Outrossim, resta claro nos autos que se pretende créditos com todas as despesas incorridas no âmbito de sua atividade econômica.

Assim, incumbe a este Colegiado decidir acerca da possibilidade da recorrente apropriar-se dos créditos nas aquisições de bens e serviços vinculados à atividade agrícola plantio, cultivo e colheita da principal matéria-prima (cana-de-açúcar) dos produtos fabricados e destinados à venda.

De outra banda, deve-se decidir no tocante à extensão dos dispêndios que a legislação de regência permite a apropriação dos créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

Os dispositivos dos incisos e parágrafos do art. 3º da Lei nºs 10.637/03 (PIS/Pasep) e da Lei 10.833/03 (Cofins) são suficientes para decidir o litígio.

Ainda que os créditos glosados lá analisados não sejam idênticos ao do presente caso, é certo que há razoabilidade em decidir que houve impugnação, ainda que superficial, por parte da Recorrente, sob a égide do conceito de insumo, afastando-se a preclusão.

É de se ressaltar que não considerar definitivas tais glosas na esfera administrativa, permitindo a análise das alegações de defesa, não significa afirmar que a Recorrente se desincumbiu do encargo jurídico em demonstrar a pertinência do crédito apurado.

Outrossim, é de se observar que parte das glosas consideradas não impugnadas dizem respeito à modalidade de creditamento específica estabelecida pela legislação, tal característica será levada em consideração no momento da análise.

Tenho, portanto, que no tocante à preclusão a decisão de piso deve ser reformada.

## 2 - ATUAL CONCEITO DE INSUMOS

É sabido que a delimitação do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS, por muitos anos, era disciplinada no âmbito da Receita Federal do Brasil por meio das IN n.º 247/2002 e n.º 404/2004, que traziam um conceito mais restritivo dos bens e serviços que poderiam ser admitidos como insumo, estabelecendo a necessidade de emprego direto no processo produtivo.

Ao longo do tempo as definições limitantes foram recorrentemente questionadas, de modo que vieram a ser apreciadas pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp n.º 1.221.170-PR, de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia, cujo julgamento se submeteu à sistemática dos recursos repetitivos, sendo, portanto, sua conclusão de observância obrigatória neste Conselho por força do §2º do art. 62 de seu regimento.

Na oportunidade, decidiu-se que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, na medida em que compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Além disso, restou estabelecido que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Os critérios de essencialidade e relevância estão detalhados no voto da Min. Regina Helena Costa:

“diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda. Desse modo, nem todas as despesas realizadas para aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua do contribuinte, direta ou indiretamente, serão consideradas insumos.

Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade desenvolvida, sob um viés objetivo. A análise, portanto, deve ser objetiva, dentro de uma visão intrínseca ao processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.

Portanto, se, por um lado, a decisão do STJ afastou o critério mais restritivo adotado pelas IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse acolhido critério excessivamente amplo, consagrado na legislação do Imposto de Renda, que aproveita o conceito de despesas operacionais. O Tribunal adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, levando-se em conta as particularidades de cada processo produtivo.

Por fim, é importante esclarecer que o critério estabelecido pelo STJ tem sua aplicação adstrita ao enquadramento ou não de determinada operação como insumo à luz da previsão contida especificamente no inciso II dos art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 e não deve ser utilizado para teste de subsunção às demais hipóteses de apuração de crédito previstas nos demais incisos dos mesmos dispositivos.

Para a adoção do novo entendimento, no âmbito da RFB, deve ser observado ainda o disposto no art. 21 da Lei n.º 12.844, de 19 de julho de 2013, de modo que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil “*deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput*”.

Diante disso, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional- PGFN editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF com o objetivo de dispensa de contestação recursos nos processos judiciais que versem acerca da matéria julgada em sentido desfavorável à União, como também delimitar a extensão e o alcance do julgamento do Recurso Especial.

Posteriormente, foi elaborado o Parecer Normativo Cosit/RF n.º 05/2018, acerca da nova conceituação de insumos cuja observância é obrigatória no âmbito administrativo.

Feitas as considerações, conforme esclarece a própria PGFN no referido parecer, o conceito de insumos deve ser aferido no âmbito da atividade desempenhada pelos contribuintes.

### 3 - ATIVO FIXO – BENS

Para a fiscalização, houve equívoco no critério utilizado para apropriação do crédito em relação a determinados bens, que deveriam ter sido ativados e incorporados para apuração por meio de quotas de depreciação:

O efeito destas operações no aumento da vida útil destes bens, tanto a substituição de partes e peças significativas como também as reformas e recuperações efetuadas, fica evidente ao se analisar as compras de ativo fixo efetuadas durante o período da ação fiscal ( Relatório " Aquisição de Ativo Fixo Efetuadas no Período " e " Aquisições de Imobilizado para Indústria de Outubro de 2009 a Março de 2013"- Anexo 05 e). Vê-se que a substituição por novos bens ocorre com maior frequência na área agrícola e em equipamentos de transporte, como foi o caso de Tratores Valtra ( 2011 ), Pajeros TR4 e

Fiat Uno ( 2010 ), Forino ( 2011 ) e Caminhões Volvo ( 2011 ). Já na Indústria , raramente se adquirem novas máquinas ou equipamentos industriais. As aquisições significativas mais recentes foram de Transformadores ( 2011 ) , Furadeiras (

2012) , Esmerilhadeiras ( 2011 ) e Quadros de Energia.

**Ou seja, as reformas e a substituição de partes e peças efetuadas contribuíram significativamente para o aumento de vida útil, tanto é que simplesmente não houve nenhuma nova aquisição de moendas, turbinas ou centrífugas no período da ação fiscal. (grifos do original)**

Diante disso, ausente contestação por parte da Recorrente que justificasse a correção do critério eleito, acentuada pela não apresentação de qualquer documentação comprobatória, entende-se pela manutenção das glosas efetivadas pela autoridade fiscal.

#### 4 - BENS DIVERSOS

Foram também glosadas aquisições diversas, tais como lâmpadas, fechaduras para porta, peças para ar-condicionado, ferramentas , graxa, material de construção e outros.

Considerando que não geram direito a crédito das contribuições não-cumulativas despesas com bens quando não restar evidenciada a aderência e participação no processo produtivo à luz dos critérios de essencialidade e relevância, não pode haver enquadramento no conceito de insumos previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637 e 10.833/03.

Assim, mantidas as glosas.

#### 5 - LOCAÇÃO DE VEÍCULOS

Depreende-se do Relatório Fiscal que os serviços de locação de veículos foram glosados em razão da impossibilidade de enquadramento no inc. IV do art. 3º, que prevê o crédito sobre as despesas com locação de máquinas e equipamentos, vejamos:

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

(...) IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Lado outro, segundo a Recorrente, os gastos incorridos com tais serviços poderiam ser creditados a partir do enquadramento como insumos.

Para comprovação do direito creditório por meio da subsunção do gasto ao conceito de insumos, a instrução probatória ganha ainda mais relevância, de modo que para cada despesa deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida.

No caso concreto, em face do próprio Relatório Fiscal, é possível verificar a pertinência e uso na “*área agrícola*”, considerando-se a atividade agroindustrial exercida pela Recorrente, não apenas de colheita, como na movimentação da cana-de-açúcar:

Foram os seguintes os valores glosados, também demonstrados nas Planilhas "Apuração dos Valores de Aluguéis de Máquinas e Despesas de Armazenagem e Frete de Vendas"

e Relatório Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas , Anexo 06:

<b>Outros Valores Glosados</b>	<b>JAN</b>	<b>FEV</b>	<b>MAR</b>
Aluguel de Automóveis - Área Agrícola	8.121,39	6.342,84	13.365,51

Dessa forma, restou demonstrado que houve participação efetiva no processo produtivo, devendo ser revertida a glosa.

## 6 - ARMAZENAGEM E FRETES DE VENDAS

A autoridade fiscal constatou não haver deslocamento da mercadoria para o cliente, mas sim para o Porto de Maceió, local em que o açúcar fica armazenado na Empresa Alagoana de Terminais - EMPAT, aguardando embarque, informação obtida pela fiscalização por meio da realização de diligências.

Contudo, entendo pela reversão das glosas, por não considerar que a operação de venda refere-se tão somente à saída do produto acabado do estabelecimento industrial diretamente ao adquirente ou ao embarque para exportação.

Nesse sentido, mais uma vez faço referência aos argumentos utilizados pelo Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira quando julgou caso semelhante, do mesmo contribuinte (Acórdão ° 3201005.303 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária):

A legislação referente ao PIS/PASEP (Lei nº 10.637/2004) e a COFINS (Lei nº 10.833/2003) tratam da possibilidade de creditamento do frete como insumo no processo produtivo e na operação de venda (suas etapas) quando o ônus for suportado pelo vendedor, como dispõe:

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

(...)

*II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;*

[...]

*IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

A operação de venda não se revela simplesmente pela saída do produto acabado do estabelecimento industrial diretamente ao adquirente ou embarque para exportação.

No caso, a operação de venda comporta uma logística de transporte e armazenagem do açúcar fabricado, caracterizando-se necessários à atividade final de venda.

Dessa forma, não se pode admitir que as transferências do produto fabricado restringem-se a uma mera opção de logística ou comercial, mas essencial e necessários à preservação dos produtos até que se complete a atividade final de venda.

Assim, deve ser concedido o creditamento dos fretes de produtos acabados, em que o ônus é suportado pelo vendedor e pago à pessoa jurídica beneficiária domiciliada no País, existindo documentação hábil e idônea a comprovar a operação.

## 7 - ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO

Com relação aos encargos de depreciação, foram glosados créditos apurados sobre bens empregados no processo produtivo da Recorrente, tais como tratores, colheitadeiras, caminhões, reboques e outros bens **“utilizados na agricultura ou transporte da cana”**, conforme reconhecido pelo próprio Relatório Fiscal. Veja-se:

Desta forma encargos de depreciação de bens não utilizados na fabricação de produtos destinados à venda não ensejam aproveitamento de crédito. É o caso de tratores, colheitadeiras, Caminhões, reboques e outros bens utilizados na agricultura ou transporte da cana, conforme já exposto em itens anteriores.

Diante disso, tais restrições merecem reversão.

Paralelamente, houve também glosa sobre outros bens, cuja utilização no processo produtivo não se mostra evidente:

Mesmo no processo de fabricação do açúcar e do álcool também foram encontrados bens que, que embora alocados fisicamente na área industrial, não se enquadram no conceito de utilização na fabricação de bens destinados à venda, como por exemplo, bomba centrífuga na casa de hóspedes, quadro de distribuição de energia do banheiro industrial, roupeiro em aço, águas residuais, betoneira, ferramentas manuais, splits, ar condicionado, escadas, e outros.

Ausente contestação e comprovação específicas que justificassem a correção do critério eleito, a fim de demonstrar a utilização em etapas do processo produtivo, acentuada pela não apresentação de documentação comprobatória, entende-se pela manutenção das glosas efetivadas pela autoridade fiscal.

Assim, cabe reversão das glosas de gastos com bens utilizados na etapa agrícola, para manutenção do crédito com encargos de depreciação de tratores, colheitadeiras, caminhões, reboques e outros bens utilizados na agricultura ou transporte da cana. Mantém-se as glosas de créditos dos demais encargos de depreciação de veículos e bens por não ter sido demonstrado o uso em etapas de produção.

## 8 - TRANSPORTE DE TRABALHADORES - LAVOURA

Nesse ponto, a DRJ entendeu por ratificar o despacho decisório com fulcro, principalmente, na Solução de Divergência 43 de 2008 e no Parecer Cosit nº 5/2018, que versa sobre o fornecimento de transporte para funcionários, sendo reproduzidos os seguintes trechos na decisão:

**Solução de Divergência 43 de 2008:** Despesas efetuadas com o fornecimento de alimentação, **de transporte**, de uniformes ou equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas,

em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.

Parecer Cosit n.º 5/2018: Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; **b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho**; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.

Sobre tais despesas, a Recorrente trouxe os seguintes esclarecimentos:

A Solução de Divergência e Parecer citados pelo acórdão têm caráter generalista e não conseguem atentar para contextos mais específicos com o da atividade rural empreendida pela Recorrente. **Inclusive, o próprio Parecer Cosit n. 5/2018, quando entra no mérito do transporte de funcionários, assim o faz num contexto de emprego urbano, onde se presume a existência de transporte coletivo ofertado pelo Poder Público.**

(...)

A menção a vale-transporte decididamente ignora outros contextos de atividade econômica, sobretudo aquelas realizadas em rincões mais afastados de centros urbanos, onde inexiste outra opção ao empregador que não fornecer ao seu empregado o meio de locomoção até o local de realização das atividades funcionais.

**Não há como a Recorrente produzir açúcar e álcool sem promover os tratamentos culturais, plantio e demais trabalhos sobre a lavoura da cana-de-açúcar**, que é sua matéria prima fundamental. Essas etapas integram o seu processo produtivo e não poderiam ser seccionadas.

Para o exercício dessas atividades, torna-se imprescindível a atuação dos trabalhadores rurais, que apenas podem chegar no local de serviço através do transporte fornecido pela Empresa, evidenciando um custo essencial da fase produtiva.

Não se pode supor que esse custo seria supostamente “indireto”, isto é, não integraria o processo produtivo, pois, como visto, a premissa equivocada de que se partiu no acórdão para glosa dos créditos informados nas declarações de compensação não levou em consideração as peculiaridades da atividade econômica da Empresa.

Especificamente em relação à glosa em discussão, por tratar-se de caso semelhante, reproduzo as razões de decidir trazidas pela Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, relatora do Acórdão n.º 3001-001.810 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária:

Ao analisar ditas despesas, em confronto com a decisão proferida pelo STJ sobre o tema, entendo que, tendo em vista a atividade específica exercida pela Recorrente, a despesa com o deslocamento dos seus funcionários apresenta-se essencial ao seu processo produtivo.

Isso porque, considerando que a recorrente exerce atividade agroindustrial, consistindo o seu objeto social na importação, exportação, produção e comercialização de açúcar, álcool, cana-de-açúcar e demais derivados de tais produtos, e que esta atividade produtiva engloba desde o plantio, o corte, o carregamento, a pesagem, até a produção do açúcar e álcool propriamente dita, entendo que o transporte de trabalhadores rurais para realizar tais atividades finda por integrar o próprio processo produtivo aqui analisado.

Nesse contexto, penso que, no caso concreto aqui apreciado, o transporte dos funcionários até o local do plantio/colheita/corte da cana-de-açúcar não configura um pagamento de um benefício ao empregado, mas sim um custo necessário para fins de viabilizar a produção da recorrente.

Até porque, considerando que as atividades são realizadas em área rural, é certo que o acesso às mesmas é precário, o que me leva a concluir que a subtração desta despesa levaria à inviabilidade de a Recorrente realizar a sua atividade produtiva

Este entendimento também ressoa em outro precedente recente, julgado por maioria, desta vez nas Turmas Ordinárias – 1ª Turma/ 2ª Câmara/ 3ª Seção - consoante se extrai da decisão a seguir colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

ARRENDAMENTO RURAL. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O conceito de prédio em direito engloba a construção desprovida de edifício e a aluguel (na forma do artigo 3º da Lei 10.833/03) significa contraprestação e não tipo de contrato.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO SOBRE TRANSPORTE DE TRABALHADORES DA FASE AGRÍCOLA.

Com base no inciso II, do Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e nos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ (em sede de recurso repetitivo), os gastos realizados na fase agrícola com o transporte de trabalhadores, são relevantes e essenciais e podem ser levados em consideração para fins de apuração de créditos. (Acórdão nº 3201-007.352 – Sessão de 20 de outubro de 2020)

Por certo que esta decisão leva em consideração especificamente o contexto da atividade agroindustrial desenvolvida pela Recorrente, em que tal transporte representa uma etapa indispensável ao seu processo produtivo, a justificar a reversão das glosas.

## CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto para dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para conceder o crédito das contribuições, revertendo-se as glosas efetuadas, exclusivamente quanto a: Transporte de pessoal; Serviços de aluguel de veículos, utilizados no processo produtivo; Encargos de depreciação de bens utilizados na fase agrícola: tratores, colheitadeiras, caminhões, reboques e outros bens utilizados na agricultura ou transporte da cana e Armazenagem e fretes de vendas, apenas para os valores comprovados através da apresentação de documentação hábil e idônea a comprovar a operação.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins

Fl. 15 do Acórdão n.º 3401-010.916 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10410.723045/2014-91