



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



**Processo nº** 10410.900670/2019-78  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-010.873 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de setembro de 2022  
**Recorrente** TRIUNFO AGROINDUSTRIAL LTDA - EM RECUPERACAO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

**DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE.**

Se os documentos constantes dos autos permitem um adequado julgamento, torna-se prescindível a realização de perícia ou diligência para a solução da controvérsia.

**CRÉDITOS DE INSUMOS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.**

Os serviços e bens utilizados na manutenção de veículos, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

**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 CAMINHÕES E TRATORES.**

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. SERVIÇOS DE CONSULTORIA.**

Os serviços de consultoria, considerando a atividade produtiva da contribuinte, mostram-se como essenciais e pertinentes à produção, devendo ser reconhecido como insumo.

**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: Peças para automóveis e motocicletas; Transporte de funcionários até o local do plantio/colheita/corte da cana-de-açúcar; Serviços em automóveis e motocicletas, utilizados no processo produtivo; Consultoria apenas para gestão das cadeias de suprimento e de colheitas; Locação de veículos - apenas de caminhões e tratores; 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)

Arnaldo Diefenthaler Domelles – Presidente em exercício

(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). Ausente(s) o conselheiro(a) Fernanda Vieira Kotzias.

## **Relatório**

Trata-se de Pedido de Eletrônico de Ressarcimento (PER), no valor de R\$ 208.114,14, relativo a crédito de Cofins não cumulativa, apurado entre 01/10/2017 a 31/12/2017. 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\$ 31.784,65, sendo glosados os seguintes créditos apurados sobre aquisições relacionadas ao “setor agrícola”:

- TRANSPORTE DE PESSOAL

- SERVIÇOS EM AUTOMÓVEIS E MOTOCICLETAS

- SERVIÇOS DIVERSOS, como Locação de automóveis, confecção de carimbos, lavanderia e outros.
- CONSULTORIA - serviços de consultoria em informática, tais como sistemas de gerenciamento de frota, softwares de gestão administrativa, operacional e financeira, cadeias de suprimento, gestão de colheitas e outros.
- SERVIÇOS COM NATUREZA DE ATIVO FIXO - ao invés de ter seu crédito apurado no momento da aquisição deveria ter sido ativado e incorporado ao bem e, a partir daí, ter seu crédito de PIS/Cofins normalmente apurado através das quotas de depreciação: Correntes; Reboque e carregadeira; Caixas de evaporação; Centrífugas, cadeiras e outros; Moendas; Construção civil.
- Aluguéis de máquinas e equipamentos, sendo desconsiderados os créditos apurados no tocante a veículos, por não haver expressa disposição legal acerca da apropriação.
- Ativo fixo – construção de rodovias, ressalta a fiscalização que as glosas se deram pela falta de ativação e conseqüente depreciação dos ativos, e não pela ausência de relevância e essencialidade dos bens/serviços.
- Despesas de armazenagem e fretes sobre vendas.
- Encargos de depreciação, foram glosados os créditos apurados em função de bens não utilizados no processo produtivo, tais como: veículos, automóveis, motocicletas, ferramentas, móveis e utensílios, casas e escritórios, cafeteiras, tv de LED entre outros.
- Falta de estorno na venda da cana de açúcar.

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 improcedente pela 31ª Turma da DRJ08 em Ribeirão Preto, conforme acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

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 itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros. Excluem-se do conceito de insumo: itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc.; itens relacionados à atividade de revenda de bens; itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas; itens utilizados em atividades que não gerem esforço bem sucedido, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados etc; itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades. Nas hipóteses em que for possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras, é necessário que a pessoa jurídica realize rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, a teor de rateio já previsto na legislação antes mesmo da ampliação do conceito de insumos trazido pelo julgamento do STJ.

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.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Sendo os documentos acostados aos autos claros, permitindo um adequado julgamento, torna-se prescindível a realização de perícia ou diligência para a solução da controvérsia.

A contribuinte tomou ciência do acórdão em 17/11/2020 e interpôs o Recurso Voluntário em 17/12/2020, contendo como principais elementos de defesa:

- A negativa da perícia tolhe as possibilidades de defesa da Recorrente, contrariando princípios muito caros a todo e qualquer procedimento administrativo (como o presente), desde a Constituição Federal, até sua legislação ancilar.

- 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, os trabalhadores precisam ser deslocados entre as diversas fazendas onde se situam os canaviais, assim como o transporte do produto colhido do campo para a indústria) são essenciais ao processo produtivo e integram a base de cálculo do crédito previsto no art. 3º da Lei n. 10.833/03.

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.

Havendo arguição de preliminares, passo à análise.

### **1 - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA – PRECLUSÃO**

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

- 1.1 Peças para automóveis e motocicletas;
- 1.2 Cadeados, telefone, construção civil;
- 1.3 ferramentas;
- 1.4 itens consumidos em ferramentas;
- 1.5 ativo fixo;
- 2.2 Serviços em automóveis e motocicletas;
- 2.3 Serviços diversos;
- 2.4 Consultoria;
- 2.5 Serviços com natureza de ativo fixo.

- 3 - Aluguéis de máquinas e equipamentos;
- 5 - Armazenagem e fretes de vendas;
- 6 - Encargos de depreciação;
- 7- Falta de estorno na venda da cana de açúcar.

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 dedetização, 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 ° 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 - PRELIMINAR - DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA DECISÃO POR CERCEAMENTO DE DEFESA — INDEFERIMENTO DA PRODUÇÃO DA PROVA PERICIAL

Cediço que de acordo com o inciso LV da Constituição Federal “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”.

Sobre o assunto, afirmou a Recorrente:

A questão aqui deslindada é inequivocamente complexa – o próprio despacho responsável pelas glosas é prova disso, na medida em que precisou de mais de 40 (quarenta) páginas para analisar quais bens e serviços seriam passíveis de restituição junto ao tributo. Não obstante a análise a que se prestou a fazer, não há como negar que muitas características inerentes ao setor produtivo da Recorrente passaram despercebidas ao ilustre Auditor, a menos que fique demonstrada qualquer tipo de formação acadêmica na área.

(...)

Destarte, tal como justificado no acórdão, a negativa da perícia tolhe as possibilidades de defesa da Recorrente, contrariando princípios muito caros a todo e qualquer procedimento administrativo (como o presente), desde a Constituição Federal, até sua legislação ancilar.

No entanto, as nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal são disciplinadas pelos arts. 59 a 61 do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Desse modo, somente serão declarados nulos os atos lavrados ou proferidos por pessoa incompetente ou do qual resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte. Não é, contudo, o caso dos autos.

Quanto ao pedido de produção de prova pericial, correta a DRJ em afirmar ser desnecessária tal etapa, tendo em vista que há elementos nos autos que autorizam a prolação de

decisão sobre a controvérsia em análise, podendo a autoridade julgadora de primeira instância decidir pela necessidade de realização de perícia e diligências:

Em relação ao pedido de perícia formulado, deve ser esclarecido que a realização de diligência ou perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de esclarecimentos considerados obscuros no processo. Na espécie, tais motivos são inexistentes, haja vista nos autos constam todas as informações necessárias e suficientes para o deslinde da questão.

No caso, quando a verificação da procedência do feito fiscal dependa de um conhecimento que um agente do fisco, por atribuição inerente ao cargo que ocupa, tenha que dominar, **não há que se cogitar de perícia**. Assim são todos os quesitos neste caso que tratam de valores e correções das receitas, informações que a própria Interessada poderia ter trazido aos autos.

Assim, apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de pleitear a realização de diligências ou perícias, em conformidade com o art. 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou impraticáveis (art. 18, “caput”, do Decreto n.º 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93).

Ademais, trata-se de processo produtivo já conhecido por este Conselho dada a quantidade de casos semelhantes, de modo que não há complexidade ou peculiaridade que justifique a atuação de profissional com conhecimento técnico ou científico.

Outrossim, a parte interessada poderia instruir a Manifestação de Inconformidade ou ainda, excepcionalmente, do Recurso Voluntário com os elementos que fundamentassem suas alegações, de modo que os elementos probatórios poderiam ter sido trazidos aos autos pela própria Recorrente, o que também evidencia ser possível dispensar tal prova.

E, como regra, as alegações e elementos de prova devem ser apresentados na primeira oportunidade, sob pena de preclusão conforme dispõe o art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/19721.

Nesse contexto, não vislumbro prejuízo ao exercício do direito de defesa, exercido em plenitude pela Recorrente, devidamente cientificada da decisão que homologou parcialmente o crédito, contestada por meio de Manifestação de Inconformidade, momento no qual trouxe as alegações e elementos de prova que julgou relevantes, tal qual o fez por meio do presente recurso.

### 3 - 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 nº 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 nº 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 nº 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.

#### 4 - PEÇAS E SERVIÇOS PARA AUTOMÓVEIS E MOTOCICLETAS

Foram glosados bens e serviços aplicados em equipamentos e veículos utilizados para o transporte de cana: Serviços de Terceiros-Caminhões, Motos e Automóveis, Manutenção e Reparo de Veículos e Equipamentos de Transporte, sob o entendimento de que não fariam parte do processo produtivo nem do açúcar, nem do álcool.

Além disso, segundo a fiscalização, considerando que no REsp 1.221.170/PR a empresa autora solicitou expressamente créditos relativos a “gastos com veículos”, tendo lhe sido negado o creditamento, seria possível concluir que estas despesas não se adequam ao conceito de insumos.

Entende-se que tal entendimento mostra-se equivocado.

Para evidenciar o desacerto, recorre-se às razões utilizadas pela própria Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto que, em julgamento posterior, realizado em 12 de novembro de 2020, para o mesmo contribuinte, apenas em relação a diferentes períodos (Processo nº 10410.723045/2014-91), desconsiderou as glosas, enquadrando como insumos os referidos gastos:

Tendo em vista todo o exposto, levando-se em consideração os bens e serviços desconsiderados pela auditoria, utilizando-se do conceito restritivo de insumo ao qual estava vinculada à época da análise, e ainda, o objeto social da empresa, devem ser desconsideradas as glosas realizadas em relação aos seguintes insumos:

(...)

| <b>Valores de Serviços Glosados - Transporte de Cana</b> | <b>JAN</b>        | <b>FEV</b>        | <b>MAR</b>        |
|--|-------------------|-------------------|-------------------|
| Serviços de Terceiros-Caminhões, Motos, Automóveis       | 22.526,53         | 25.169,39         | 1.717,46          |
| Manutenção/ Reparo de Veículos e Equip. Transporte       | 19.501,95         | 20.236,43         | 20.564,87         |
| Frete de Cana de Açúcar – Cana Própria                   | 325.291,75        | 227.147,85        | 180.241,12        |
| <b>TOTAL</b>   | <b>367.320,23</b> | <b>272.553,67</b> | <b>202.523,45</b> |

O acórdão foi 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 possui, 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.

Forte nessas razões, entendo pela reversão das glosas efetuadas.

#### **5- CADEADOS, TELEFONE, CONSTRUÇÃO CIVIL**

Para que sejam considerados como custos geradores do direito creditório, o bem/serviço deve participar do processo produtivo de forma essencial e necessária, não havendo nos autos qualquer evidência nesse sentido.

Desse modo, devem ser mantidas as glosas em relação aos referidos itens.

#### **6 - FERRAMENTAS E ITENS CONSUMIDOS EM FERRAMENTAS**

Foram glosados créditos relativos à aquisição de alicate, martelo, furadeira, discos, rebolos, pontas, acetileno, oxigênio, arames e outros.

Para a fiscalização, mais uma vez reportando-se ao REsp 1.221.170/PR, no qual a empresa autora solicitou expressamente créditos para ferramentas, tendo lhe sido negado o creditamento, motivo pelo qual seria possível concluir que ferramentas não se adequam ao conceito de insumos:

**1.3 FERRAMENTAS.**

No julgamento do já citado RE 1.221.170/PR, a empresa autora solicitou expressamente créditos para ferramentas :

" *Custos Gerais de Fabricação* (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, **ferramentas**, seguros, viagens e conduções)

No Acórdão a solicitação foi parcialmente provida em relação a " *água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual – EPI.*

E da mesma forma que o ocorrido em relação a gastos com veículos, o pleito da empresa em relação a **ferramentas** não foi atendido..No seu segundo aditamento ao voto o Ministro Mauro Campbell também confirmou essa exclusão :

*b) não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: "gastos com veículos, **ferramentas**, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões".*

Contudo, não é possível proceder a tal generalização. Não há razoabilidade em estender integralmente o indeferimento à empresa do ramo alimentício, para uma empresa que exerce atividade agroindustrial, sobretudo porque a relevância e a essencialidade do item devem ser aferidas de forma **objetiva em relação ao contribuinte individualmente considerado**, analisando-se a atividade econômica desenvolvida e aqueles elementos que lhe são **próprios**, cuja ausência acarrete na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção ou que lhe torne inúteis.

Entretanto, a Recorrente realiza defesa genérica, sem se manifestar, tampouco apresentar elementos de prova sobre esta glosa.

Ocorre que o ônus da prova é do contribuinte que pleiteia o crédito, de acordo com o disposto nos arts. 15, caput, e 16, III, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972 e do artigo 333, inciso I do Código de Processo Civil (CPC), sobretudo para categorizar o enquadramento como insumo, devendo ser trazido os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, apresentando elementos mínimos que comprovassem o direito ao pleiteado, o que não ocorreu.

Por essa razão, entendo pela manutenção das glosas efetuadas.

**7 - 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:

Foi este o motivo da presente glosa, uma vez que não resta dúvida sobre a utilização no processo produtivo e nem sequer da sua relevância ou essencialidade para a máquina da qual faz parte. **A glosa deveu-se única e exclusivamente ao critério utilizado pela empresa para a apropriação do seu crédito**, uma vez que tais bens, ao invés de terem seu crédito apurado no momento da aquisição, deveriam ter sido ativados e

incorporados e, a partir daí, terem seu crédito normalmente apurado através das quotas de depreciação.

(...)

Ou seja, as constantes revisões, troca de peças, componentes e recuperações diversas acarretaram o aumento da vida útil do equipamento. Comparando, seria o caso de um automóvel mantido em condições de uso por anos graças às constantes manutenções e troca de peças: troca da embreagem, troca da suspensão, retífica de motor, troca de pneus, etc...

Desta forma, a ação fiscal glosou aqueles serviços de valor significativo que se enquadrassem em instalação, montagem, testes, inspeções e reformas/recuperações.

Mais uma vez, 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.

## 8 - SERVIÇOS DIVERSOS

Foram também glosados serviços de natureza diversa, como confecção de carimbos, tapete, lavanderia e outros.

Não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas com serviços quando não restar evidenciada a aderência e participação no processo produtivo ou atendimento ao critério da essencialidade e relevância, não se enquadrando no conceito de insumos previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637 e 10.833/03.

Assim, mantidas as glosas.

## 9 - CONSULTORIA

Sobre esta glosa, consta do Relatório Fiscal:

Foram encontrados diversos créditos em aquisições de consultoria, principalmente na aquisição de serviços de consultoria em informática, tais como sistemas de gerenciamento de frota, softwares de gestão administrativa, operacional e financeira, cadeias de suprimento, gestão de colheitas e outros.

(...)

Representam sim, uma otimização, uma melhor racionalização do serviço, uma melhor organização. Mas repetimos: não são nem essenciais, nem imprescindíveis.

Respeitosamente, discordo do entendimento, por considerar ser necessário verificar a relação dos serviços de consultoria com o processo produtivo da contratante, vedadas somente aquelas cuja utilização se dê em setores subsidiários de atividade da pessoa jurídica.

Com efeito, os motivos que levaram a essa glosa específica decorrem do entendimento de que os serviços “*não são nem essenciais, nem imprescindíveis*”. Contudo, tal afirmação diverge do entendimento desposado pelo STJ, explicado inclusive em trecho reproduzido pela Fiscalização e pela DRJ, acerca do voto da Ministra Regina Helena Costa. Veja-se:

Vale destacar que os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que **se entende como critério da essencialidade** aquele que “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.”

Assim, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, que exerce atividade agroindustrial consistente no cultivo da cana de açúcar e sua transformação em açúcar e álcool, no tocante aos serviços de consultoria para gestão das cadeias de suprimento e de colheitas há pertinência com o objeto social, sendo atendidos os critérios da essencialidade e relevância.

No mesmo sentido é o julgado recente adiante transcrito da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta 3ª Seção:

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

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

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

No âmbito do regime não cumulativo, os custos/despesas incorridos com o transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa enquadram-se na definição de insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

CRÉDITO. FRETES DE INSUMOS, PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMIACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Os fretes de insumos, produtos em elaboração ou semiacabados entre estabelecimentos da mesma empresa, diante do processo produtivo explicitado, mostra-se como item essencial e pertinente à produção, devendo ser reconhecido como insumo.

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE CAMINHÕES.

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 com locação de caminhões geram direito ao crédito de Pis e Cofins não cumulativo.

CRÉDITO. SERVIÇOS DE CONSULTORIA EM GEOLOGIA E LOGÍSTICA.

**Os serviços de consultoria na área de geologia e logística, considerando a atividade produtiva da contribuinte na área de mineração, mostram-se como essenciais e pertinentes à produção, devendo ser reconhecido como insumo.**

CRÉDITO. SERVIÇO DE TRANSPORTE EXTERNO. IMPOSSIBILIDADE.

O serviço de transporte externo de funcionários, por não ser essencial ou relevante ao processo produtivo, não é insumo da produção, não permitindo, portanto, a apuração de

crédito em relação a esse dispêndio. (Acórdão n.º 3201-009.633. Conselheiro Relator Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. Sessão de 15 de dezembro de 2021)

Dessa forma, voto por dar parcial provimento para reverter a glosa em relação aos gastos incorridos com serviços de consultoria para gestão das cadeias de suprimento e de colheitas.

## 10 - 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 da atividade agroindustrial é possível verificar a pertinência em relação ao aluguel de tratores e caminhões, considerando-se não apenas a colheita, como a fase posterior na qual a cana é movimentada.

No tocante aos demais veículos locados, não restou demonstrado que houve participação efetiva no processo produtivo. Por conseguinte, as despesas com aluguéis de veículos de outra espécie não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições, previsto nos art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637 e 10.833/03.

Dessa forma, voto por dar parcial provimento para reverter a glosa em relação aos gastos incorridos com a locação de caminhões e tratores.

## 11 - 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. (g.n)**

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.

## 12 - ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO

Com relação aos encargos de depreciação, foram glosados os créditos apurados em função de bens não utilizados no processo produtivo, tais como: veículos, automóveis, motocicletas, ferramentas, móveis e utensílios, casas e escritórios, cafeteiras, tv de LED entre 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.

## 13 - 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 nº 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 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.

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 nº 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.

#### 14 - FALTA DE ESTORNO NA VENDA DA CANA DE AÇÚCAR

Não houve qualquer contestação em relação à acusação de duplicidade no aproveitamento de créditos (item "7" do Relatório Fiscal), tampouco a apresentação de documentação comprobatória, de modo que devem ser mantidas as glosas efetivadas pela autoridade fiscal.

#### CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e no mérito por dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso, para conceder o crédito das contribuições, revertendo-se as glosas efetuadas, exclusivamente quanto a: Peças para automóveis e motocicletas; Transporte de funcionários até o local do plantio/colheita/corte da cana-de-açúcar; Serviços em automóveis e motocicletas, utilizados no processo produtivo; Consultoria apenas para gestão das cadeias de suprimento e de colheitas; Locação de veículos - apenas de caminhões e tratores; 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