



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10410.901853/2013-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-005.307 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de abril de 2019  
**Matéria** PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - PEDIDO DE RESSARCIMENTO  
**Recorrente** TRIUNFO AGROINDUSTRIAL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

PROCESSO PRODUTIVO. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. ETAPA AGRÍCOLA. CUSTOS. CRÉDITO

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no cultivo da cana de açúcar guardam estreita relação de relevância e essencialidade com o processo produtivo das variadas formas e composição do álcool e do açúcar e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. TRANSPORTE DE BENS COM DIREITO A CRÉDITO. DIREITO À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO NA DESPESA DE FRETE.

No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, a despesa com transporte de bens utilizado como insumos na produção/industrialização de bens destinados à venda, suportado pelo comprador, e devida à pessoa jurídica, propicia a dedução de crédito se incluído no custo de aquisição dos bens.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. 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.

**VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO E DE INDUSTRIALIZAÇÃO.**

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).

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para conceder o crédito das contribuições para o PIS/Cofins, revertendo-se as glosas efetuadas, atendidos os demais requisitos dos §§ 2º e 3º dos arts. 3º das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003 e legislação pertinente à matéria: I - Serviços utilizados como insumos na fase agrícola: (item 1.1) Serviços de Terceiros-Equipamentos Agrícolas: serviços de manutenção e solda em equipamentos agrícolas e de irrigação, e serviços de "lavagem de roupas-herbicidas"; (item 1.2) Manutenção e Reparo de Equipamentos Agrícolas: peças aplicadas por terceiros na manutenção de implementos agrícolas e irrigação; (item 1.3) Fretes de compra (apenas para os valores comprovados através da apresentação de Conhecimento de Carga); e (item 1.4) Transporte de cana (bens aplicados em veículos próprios, utilizados no transporte de cana); II - Bens utilizados como insumos na fase agrícola (item "1.2"): Óleo Diesel, Material Lubrificante, Pneus e Câmaras, Material de Manutenção, utilizados em veículos empregados especificamente na movimentação e transporte da cana-de-açúcar e nos centros de custos relacionados à fase agrícola, tais como: Adutoras, Pivôs, Carregadeiras, Grades, Fazendas, Tratores, Sulcador, Aplicação de Herbicidas, Produção de Mudas; III - Bens e serviços utilizados na fase industrial de fabricação de açúcar e álcool (itens "4.1" e "4.2") - transporte de resíduos industriais; serviços de dedetização, desde que nas instalações das atividades produtivas; produtos químicos, desde que utilizados na limpeza de instalações industriais; e produtos químicos específicos para tratamento de águas; IV - Encargos de depreciação de bens utilizados na fase agrícola: tratores, colheitadeiras, caminhões, reboques e outros bens utilizados na agricultura ou transporte da cana; e V - Despesas com armazenagem e fretes nas operações de vendas.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Giovani Vieira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado em substituição ao conselheiro Charles Mayer de Castro Souza), Tatiana Josefovicz Belisario, Laercio Cruz Uliana Junior e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza.

## Relatório

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo* no Acórdão nº 14-64.825:

*Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos da PIS não cumulativo do 1º Trimestre de 2010, no importe de R\$ 143.978,21, formalizado por meio do PER/DCOMP nº 37739.92420.310811.1.1.08-2756 (fls. 34/41), ao qual a contribuinte vinculou declarações de compensação nas quais procurou extinguir débitos próprios, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.*

*Analisada a pretensão, foi emitido o Despacho Decisório nº de Rastreamento 095447374 (fl. 42), no qual o direito creditório foi reconhecido parcialmente, disso resultando declaração de compensação homologada parcialmente e declaração de compensação não homologada, além de inexistência de saldo a ser ressarcido.*

*Os fundamentos da decisão estão no Relatório Fiscal de fls. 1428/1462, no qual a autoridade fiscal se manifestou pelo deferimento parcial do pedido, e expôs os motivos de seu entendimento, conforme segue..*

*Inicia esclarecendo que: a empresa dedica-se à produção e comercialização de açúcar e álcool utilizando como matéria-prima básica a cana-de-açúcar obtida mediante produção própria ou adquirida de terceiros; como a maioria das empresas deste ramo, tem produção sazonal, normalmente ocorrendo o período de safra/produção entre os meses de setembro a março; a comercialização é feita tanto no mercado interno como no externo, sendo que o açúcar é predominantemente exportado e o álcool é majoritariamente comercializado no mercado interno.*

*Passa a tratar dos créditos glosados informando inicialmente que o conceito de insumo, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins está regido em legislação própria e não pode ser confundido nem interpretado à luz da legislação do IRPJ.*

*Relata que em atendimento ao Termo de Início de Ação Fiscal, a contribuinte apresentou planilhas detalhadas em que demonstrava a memória de cálculo dos valores de crédito que informou no DACON e que embasaram seus Pedidos de*

*Ressarcimento. Informa ainda que estas planilhas apresentavam os insumos “que foram utilizados para compor os créditos discriminados por utilização em AGRICULTURA ou INDÚSTRIA”. Diz ainda que, na AGRICULTURA, a contribuinte incluiu também “as despesas (serviços, fretes, peças de veículos...) com o transporte e movimentação de cana-de-açúcar, tanto a cana adquirida de terceiros como também a cana produzida em suas diversas fazendas até a unidade fabril”. Ressalta (os destaques são do original):*

Ora, em relação aos gastos ocorridos na Agricultura, tais aquisições não poderiam gerar direito aos créditos pleiteados por tratar-se de ciclos produtivos diferentes: um, a atividade rural de cultivo da cana-de-açúcar e outro, a produção de álcool e açúcar. A contribuinte fabrica açúcar e álcool, e além disso, cultivava parte da cana-de-açúcar que utiliza na própria atividade industrial.

Entende a Receita Federal que a fabricação de açúcar e álcool e a produção de cana-de-açúcar são dois processos diferentes e que não se confundem para fins de apuração de PIS e Cofins no regime não-cumulativo. **Além disso, não representam gastos com insumos utilizados na produção de produtos destinados à venda e sim gastos/insumos utilizados na obtenção de matérias prima para o próprio consumo.**

**Note-se que a empresa não vende cana e sim açúcar e álcool e a legislação do PIS/COFINS é clara quando restringe o direito ao crédito apenas a insumos utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.**

*Registra que este entendimento está expresso em diversas Soluções de Consulta, das quais transcreve trechos, e ainda, que o mesmo entendimento se aplica a outras atividades do segmento agroindustrial como, por exemplo, siderúrgicas com produção própria de carvão vegetal, indústria de papel com produção própria de eucaliptos, e acrescenta:*

**E não é só.** Mesmo na absurda hipótese de creditamento de bens e serviços aplicados na área agrícola, **nem assim os supostos créditos seriam integrais, uma vez que a maioria das atividades agrícolas** (entre as quais se inclui a produção de cana...), **está sujeita a que parte dos seus custos com preparo e plantio seja imobilizada através da EXAUSTÃO** e, ao contrário da depreciação e da amortização, não existe qualquer previsão legal para o creditamento de quotas de exaustão. (...) (destaques no original)

*Apresenta, em nota de rodapé, a seguinte observação:*

A empresa apresentou uma planilha denominada Serviços de Terceiros-Agrícola na qual relacionava todos os serviços de manutenção, frete de cana, solda, diversos,...efetuados na área agrícola. Para fins de melhor visualização, a ação fiscal "quebrou" esta planilha em várias outras de acordo com o tipo do serviço prestado: Frete de Cana, Serviços de Terceiros-manutenção e solda de equipamentos agrícolas, Serviços

Diversos e Serviços de Terceiros-manutenção e solda de veículos e equipamentos de transporte. A mesma "quebra" foi efetuada na Planilha Manutenção e Reparos, que foi dividida em Equipamentos Agrícolas e Transporte. Convém acrescentar que a "quebra" não implicou alteração nos valores totais, que, de qualquer forma e independentemente da divisão adotada, seriam glosados, uma vez que referem-se a atividades que não ensejam creditamento.

*Passa então a informar as glosas efetuadas, relativas a aquisições para a área agrícola:*

### **1.1 SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - ÁREA AGRÍCOLA**

Do valor total de Serviços Utilizados como Insumos foram glosados os seguintes créditos referentes a agricultura:

- 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.

Os valores glosados estão demonstrados abaixo e também nas Planilhas “Apuração dos Valores de Serviços utilizados como Insumos” e “Serviços de Terceiros Prestados na Agricultura-Creditamentos Glosados”, Anexo 04.

(...)

### **1. 2 BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - ÁREA AGRÍCOLA**

Conforme exposto anteriormente, em suas planilhas apresentadas a empresa englobou como “Agricultura” as despesas referentes à aquisição de bens utilizados em automóveis e veículos para a movimentação e transporte da cana de açúcar. Além disso, apresentou todas as aquisições em uma única planilha (“Bens-Insumos”), sem separação por tipo ou natureza do bem.

Com o objetivo de melhor apresentação e visualização dos créditos glosados, a ação fiscal separou os bens nas planilhas da empresa, utilizando a mesma classificação existente na Contabilidade (SPED Contábil-Req. 1dffe5fa-2f93-48db-9308-3175c5a3a827, Anexo 01), ou seja, Óleo Diesel, Material Lubrificante, Pneus e Câmaras, Material de Manutenção.

A seguir, a empresa foi intimada a identificar centros de custos (item 2 do Termo de Intimação nº 03) e, com base nas informações recebidas (Respostas Apresentadas pela Empresa -

Anexo 03) e com base nas informações contábeis que identificavam o centro de custo para o qual o material foi requisitado, foram separados aqueles gastos específicos da agricultura (bens utilizados em tratores, colheitadeiras, equipamentos de irrigação,...) daqueles mais específicos do transporte (caminhões, automóveis, motos,..). Em Agricultura foram considerados centros de custos tais como, Adutoras, Pivôs, Carregadeiras, Grades, Fazendas, Tratores, Sulcador, Aplicação de Herbicidas, Produção de Mudas,... Em Transportes foram classificados os centros de custos Toyota Hillux, Fiat Uno, Ford Cargo, Caminhão MBB, Moto Honda, Pajero TR4, Reboques,...

Os valores contábeis foram separados por Agricultura e Transporte e os percentuais obtidos aplicados sobre as aquisições constantes nas planilhas da empresa: Óleo Diesel, Lubrificantes, Pneus e Câmaras e Material de Manutenção.

Os valores glosados estão relacionados abaixo e também nas Planilhas da Ação Fiscal “Apuração do Rateio entre Bens Utilizados na Área Agrícola e no Transporte de Cana” e “Apuração dos Valores de Bens Utilizados como Insumos” (Anexo 05).

### **1. 3 OUTRAS GLOSAS DE CRÉDITOS EFETUADAS NA ÁREA AGRÍCOLA**

Outros créditos também foram glosados na área Agrícola, tais como o Frete de Compras, Transporte de Cana, Transporte de Pessoal e Aluguéis de Veículos, os quais se encontram apresentados em tópicos específicos, a seguir.

*Discorre então sobre os fretes de compras, salientando a inexistência de previsão legal para a apuração de créditos sobre tais despesas. Depois, justifica as glosas relativas a “Frete de Compras na Aquisição de Bens” e, a seguir, as glosas relativas a “Frete de Compras na Aquisição de Cana-de-Açúcar de Terceiros”.*

*Na sequência, trata dos créditos glosados no transporte de cana:*

A empresa possui diversas fazendas onde planta cana-de-açúcar que é utilizada para consumo próprio em sua unidade fabril. Uma vez colhida esta cana é transportada de seus estabelecimentos agrícolas até a sua unidade fabril. Neste processo de movimentação da matéria-prima, a empresa tanto utiliza sua frota própria de caminhões e reboques como também pode utilizar serviços de terceiros.

**Nos dois casos trata-se da mesma situação, que é o comumente chamado “frete interno”, ou seja, o transporte de matéria-prima, produto em elaboração ou produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa. E o crédito para tal tipo de transporte é totalmente vedado pela legislação e**

por inúmeras Soluções de Consulta e Julgamento. Confirmam-se algumas:

*Cita soluções de consulta, bem como acórdãos de diversas DRJ, e conclui:*

Abaixo e também nas Planilhas “Apuração dos Valores de Bens Utilizados como Insumos” (Anexo 05) e “Apuração dos Valores de Serviços Utilizados como Insumos”, “Serviços com Creditamento Glosado” e “Detalhamento da Apuração das Glosas em Frete de Cana: Própria e Adquirida de Terceiros” (Anexo 04) estão demonstrados os valores glosados.

*Prossegue (destaques no original):*

**Em Bens Aplicados em Equipamentos e Veículos de Transporte de Cana:** Óleo Diesel, Lubrificantes, Pneus e Câmaras, Material de Manutenção, Os critérios utilizados na segregação destes créditos foram os já expostos no item 1.2 – Bens utilizados como Insumos – Área Agrícola.

(...)

**Em 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.

(...)

*A seguir, o Auditor-Fiscal discorre sobre os créditos glosados na indústria. Sustenta (os destaques são do original):*

Como já exposto anteriormente, enseja o creditamento a utilização de insumos na atividade de **“prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”** (lei 10.833/03, art. 3º, II), que, no caso da empresa, é a fabricação de açúcar e álcool. No entanto, no processo de análise dos bens e serviços que a empresa considerou em sua apuração, foram identificados diversos grupos de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo da legislação do PIS/COFINS. São eles:

#### **4.1 SERVIÇOS DE DEDETIZAÇÃO E TRANSPORTE DE RESÍDUOS**

Foram glosados dispêndios com Detetização e Transporte de Resíduos, abaixo demonstrados e também nas Planilhas “Apuração dos Valores de Serviços Utilizados como Insumos” e “Serviços com Creditamento Glosado” (Anexo 04).

(...)

#### **4.2 DESINCRUSTANTES E PRODUTOS DE LIMPEZA E TRATAMENTO DE ÁGUAS**

A empresa utiliza diversos produtos químicos na limpeza de suas instalações, com o objetivo de remover incrustações tais como a soda cáustica (desincrustante geral) e dispersolubizante (desincrustante para sistema de geração de vapor). São também utilizados produtos químicos específicos para tratamento de águas, tais como P-70 e algicidas. Seguem abaixo trechos de algumas Soluções de Consulta sobre o assunto:

(...)

Os valores glosados estão abaixo demonstrados e também nas Planilhas “Apuração dos Valores de Bens Utilizados como Insumos” e “Bens com Creditamento Glosado” (Anexo 05).

(...)

#### 4.3 – BENS E SERVIÇOS C/NATUREZA DE ATIVO FIXO

É praxe nas Usinas de Açúcar, como também na maioria das indústrias sujeitas à sazonalidade, aproveitar o período de entressafra para a reforma e recuperação de máquinas e equipamentos. Estas reformas envolvem tanto a substituição de partes e peças como também serviços gerais de recuperação, ambos objetivando o aumento da vida útil destes bens, evitando novas aquisições.

Neste processo de recuperação e na análise dos bens que compuseram o crédito pleiteado pela empresa, foi constatada a existência de partes e peças utilizadas no processo de recuperação, de alto valor unitário e com nítida natureza de ativo fixo, principalmente partes e peças de uso nas moendas, como foi o caso das bagaceiras, camisas de moedas, buchas, casquilhos e outros. A bagaceira, por exemplo, é uma peça enorme, de metros de comprimento, geralmente em ferro fundido, preço em torno de R\$ 6.000,00 e vida útil bem superior a uma safra.

De acordo com o art. 346 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR), deverão ser capitalizadas partes e peças, cuja substituição resultar aumento de vida útil superior a um ano da máquina ou equipamento ao qual serão integrados:

“Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).”

Sobre o assunto convém destacar parte da Solução de Consulta 204:

(...)

Ora, é evidente que, se tratando de partes e peças significativas em um equipamento, a sua substituição irá aumentar a vida útil deste equipamento. É o caso, por exemplo, da substituição ou retífica de um bloco de motor de automóvel ou de um rotor em uma bomba. Desta forma a ação fiscal buscou identificar bens de alto valor unitário, significativos e relevantes na máquina ou equipamento e que não tenham sido novamente requisitados pelo menos nos dois anos seguintes.

Os valores glosados estão abaixo demonstrados e também nas Planilhas “Apuração dos Valores de Bens Utilizados como Insumos” e “Bens com Creditamento Glosado” (Anexo 05).

(...)

#### 4.4 - OUTROS BENS - DIVERSOS

Foram também glosadas aquisições diversas, tais como lâmpadas, fechaduras para porta, peças para ar-condicionado, ferramentas, graxa e outros. Em relação ao material de construção glosado, convém ressaltar que a legislação não veda seu creditamento **desde que incorporado ao bem ou instalação**, onde passa a ter seu crédito efetuado indiretamente através da depreciação. Sobre a graxa, que representou a glosa mais significativa, segue abaixo parte do Acórdão DRJ 02- 42.382 sobre o assunto:

#### **Acórdão DRJ N° 02-42.382 de 04 de fevereiro de 2013.**

##### **GASTOS COM GRAXA**

Assim, não procede a alegação de que estaria revisto o entendimento contido na Solução de Divergência COSIT n° 12/2007, com a publicação da Solução de Divergência COSIT n° 15/2008, uma vez que, conforme acima demonstrado, ambas tratam de questões específicas diversas e, portanto, convivem perfeitamente, sem nenhuma contradição entre si.

Por conseguinte, a justificativa para enquadramento da graxa como insumo, para efeito de aproveitamento de crédito - por se constituir produto indispensável à realização de suas atividades - cai por terra, uma vez que a citada Solução de Divergência COSIT n° 12/2007 já abordou profundamente essa questão, conforme transcrito abaixo:

18.3) Em termos técnicos, **as graxas** são diferentes dos óleos lubrificantes, visto que elas são tidas como uma **combinação de um fluido com um espessante, resultando em um produto homogêneo com qualidades lubrificantes**. Segundo a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), enquanto **lubrificante ou óleo lubrificante** é líquido obtido por destilação do petróleo bruto, utilizados para reduzir o atrito e o desgaste de engrenagens e peças, desde o delicado mecanismo de

relógio até os pesados mancais de navios e máquinas industriais, a **graxa** é lubrificante fluido espessado por adição de outros agentes, formando uma consistência de 'gel' e tem a mesma função do óleo lubrificante, mas com consistência semi-sólida para reduzir a tendência do lubrificante a fluir ou vaziar. Não fosse a disposição literal que se encontra no art. 3º Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (“**bens utilizados como insumo ... na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes...**”), as graxas com certeza poderiam ser aqui incluídas. Entretanto,

o referido artigo não contém o termo graxa e, por isso, não se pode desonerar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. Tal ocorre porque:

18.3.1) Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a exclusão do crédito tributário (art. 111 do CTN), de forma que o termo graxa deverá estar contemplado na lei;

18.5) Os combustíveis e lubrificantes geram direito ao creditamento não porque sejam insumos diretos de produção, mas apenas por disposição legal.

(...)

19.2) Graxas. Trata-se, mesmo no contexto produtivo da interessada, de insumo indireto de produção. Embora seja uma mercadoria com propriedades lubrificantes, difere dos lubrificantes, também ditos óleos lubrificantes e, por isso, deveriam constar literalmente da legislação em tela. Como tal não ocorre, também aqui se constata que não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

Os valores glosados estão abaixo demonstrados e também nas Planilhas “Apuração dos Valores de Bens Utilizados como Insumos” e “Bens com Creditamento Glosado” (Anexo 05).

*O Auditor Fiscal abre então um tópico intitulado “**OUTROS VALORES GLOSADOS**”, que divide em vários sub-itens, conforme segue:*

## **5.1 – SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PESSOAL**

A empresa contrata serviços de transporte tanto para os funcionários de sua área agrícola como também para funcionários da indústria.

Apesar de ser um gasto de inegável alcance social e ser aceito na legislação do imposto de renda (evidentemente se não se revestir de liberalidade...), tal dispêndio não é considerado insumo para a legislação do PIS/COFINS, pelo fato de não se aplicar diretamente ao processo produtivo. Pese ainda o fato da maior parte deste dispêndio estar relacionada à área agrícola.

Sobre o assunto convém destacar as seguintes Soluções de Divergência:

(...)

*Foram os seguintes os valores glosados, também demonstrados nas Planilhas e também nas Planilhas “Apuração dos Valores de Serviços Utilizados como Insumos” e “Serviços com Creditamento Glosado” (Anexo 4):*

(...)

## **5.2 – SERVIÇOS DE ALUGUEL DE VEÍCULOS**

A legislação permite o creditamento de Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos, conforme Lei 10.833/03, art. 3º, IV:

(...)

Note-se que neste caso a própria Lei usa o termo “atividades da empresa” ao contrário de outras disposições em que vincula o crédito à prestação de serviços e à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Desta forma a ação fiscal aceitou todos os valores apresentados pela empresa em sua Planilha de Serviços/Aluguel de Máquinas e Equipamentos. Inclusive aqueles relacionados à Agricultura, uma vez que, repetimos, para este tipo de dispêndio a Lei não restringiu o creditamento à produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

No entanto, e embora tivesse sido englobado no valor dos Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos informado no DACON, foram glosados os dispêndios com aluguel de automóveis e aeronaves, os quais, a própria empresa separou e discriminou em planilhas próprias e separadas das planilhas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos.

(...)

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:

(...)

## **5.3 –DEPRECIÇÃO**

A legislação do PIS/COFINS vincula o direito ao creditamento de encargos de depreciação à utilização dos bens na prestação de serviços ou na produção de bens destinados à venda. Confira-se o art. 3º da lei 10.833/03:

(...)

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.

Convém ressaltar que, mesmo na absurda hipótese de concessão de crédito para agricultura e transporte de cana, nem assim os valores apresentados pela empresa poderiam ser integralmente acatados, uma vez que a empresa incluiu bens do tipo “Nissan Livina”, “Mitsubshi L 200”, “Pajero TR 4” e outros, que nem com muita boa vontade, poderiam ser considerados integrantes de um processo produtivo de fabricação de açúcar e álcool.

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.

(...)

*O detalhamento dos itens glosados está demonstrado na Planilha “Apuração das Glosas em Depreciação” e “Apuração dos Valores de Encargos de Depreciação e Ajustes Negativos”, Anexo 06.*

#### **5.4. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA NÃO APRESENTADA**

*Através do item 2 do Termo de Intimação Nº 07, a empresa foi intimada a apresentar documentação comprobatória (conhecimentos de transporte) de dispêndios registrados em suas planilhas de apuração como “Frete de Cana”, os quais ainda se encontravam pendentes de apresentação. No entanto ao se analisar os documentos apresentados (Anexo 03) verificou-se que o documento apresentado pela empresa foi uma simples “Autorização de Fornecimento”, enquanto que o documento solicitado pela ação fiscal foi o “Conhecimento de Transporte”, que é o documento hábil e legal para se comprovar um transporte de mercadorias.*

*Desta forma, a solicitada apresentação de documentação comprobatória para estes lançamentos de transporte foi considerada não atendida e os créditos a ela relacionados foram glosados.*

(...)

*No entanto, como a totalidade do Frete de Cana já tinha sido glosada, tal glosa acabou não tendo efeitos.*

## **5. 6. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE DE VENDAS**

A maior parte da produção de açúcar da empresa é destinada e transferida para os armazéns da CRPAAAL-Cooperativa Regional dos Produtores de Açúcar e Álcool de Alagoas, onde fica armazenada aguardando uma futura venda. Esta situação ficou evidenciada através da Diligência efetuada na CRPAAAL, em que esta foi intimada a apresentar os recebimentos de açúcar da Usina Triunfo (Anexo 1 - Termos da Ação Fiscal). Na resposta apresentada (Anexo 3 - Cartas e Respostas da Empresa e Diligências), vê-se claramente que a maior parte do açúcar foi destinada aos armazéns da Cooperativa. Mesmo boa parte do açúcar destinado à exportação também não foi transferida diretamente ao Porto de Maceió, mas sim a um armazém da Cooperativa em Marechal Deodoro, onde ficou armazenada até o seu transporte ao Porto.

Para confirmar esta situação, o Porto de Maceió, através da EMPAT-Empresa Alagoana de Terminais Ltda, também foi diligenciado no sentido de informar os recebimentos de açúcar para exportação da Usina Triunfo.

Na resposta apresentada (Anexo 3 - Cartas e Respostas da Empresa e Diligências), a EMPAT discriminou todos os recebimentos de açúcar, datas, quantidades e transportadora. Constatou-se que a maior parte do açúcar foi transportado através da “Transportadora Padre Cícero” que nem sequer foi relacionada dentre os Fretes de Venda com direito a crédito informados na Planilha apresentada pela Usina Triunfo (Anexo 2 - Planilhas Apresentadas pela Empresa - Serviços).

### **Ou seja, açúcar transportado dos armazéns da Cooperativa para o Terminal da EMPAT.**

Nesta situação fica claro que não existe nenhuma vinculação entre o frete e a venda. Tanto assim, que não há, no Conhecimento de Transporte, nenhuma indicação de quem seja o cliente da mercadoria. Na realidade trata-se de “frete interno” ou “frete logístico”, ou ainda “frete para formação de estoque”, o qual não apresenta qualquer relação com a efetiva operação de venda. Sobre o assunto já foram emanadas diversas Soluções de Consulta, cujos trechos de maior interesse abaixo transcrevemos:

(...)

E mesmo para os demais fretes de vendas, ao cotejar a Planilha de Fretes de Venda apresentada pela empresa com as informações recebidas nas Diligências, constatou-se ainda que:

- A Usina Triunfo se creditou de fretes de transportadoras que não foram relacionadas dentre as transportadoras que entregaram o açúcar no Terminal da EMPAT, como por exemplo, A J B Transportes e Sandoval F de Moraes.

- E mesmo dentre as transportadoras relacionadas, foram verificadas discrepâncias, como por exemplo o fato de a Usina Triunfo ter se creditado de fretes da “R de Oliveira Transportes” desde início de 2009 quando, de acordo com informações da EMPAT, tal empresa só começou a realizar entregas no Porto a partir de Setembro de 2009. Também foram verificados alguns fretes de transportadoras dos quais a Usina Triunfo se apropriou de créditos, não compatíveis com as informações de datas e quantidades fornecidas pela EMPAT/CRPAAA.

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 Armazenagem e Frete de Vendas- Creditamentos Glosados, Anexo 06:

(...)

*O Auditor-Fiscal apresenta então um tópico intitulado “**APURAÇÃO DOS VALORES DO CRÉDITO**”, no qual esclarece:*

Como consequência das glosas efetuadas foram apurados novos valores de crédito, demonstrados na Planilha “Resumo da Apuração dos Créditos” e “Apuração dos Valores dos Créditos Passíveis de Ressarcimento”, Anexo 06.

(...)

O valor correto apurado para o Pedido de Ressarcimento em questão totalizou R\$ 46.741,89 (quarenta e seis mil setecentos e quarenta e um reais e oitenta e nove centavos). As glosas de crédito totalizaram R\$ 97.236,32 (noventa e sete mil duzentos e trinta e seis reais e trinta e dois centavos) correspondente ao somatório dos valores indevidamente solicitados.

*Por fim, apresenta uma “**Relação de Anexos**”.*

*Cientificada do Despacho Decisório por via postal em 15/12/2014, conforme Aviso de Recebimento – AR de fl. 44, no dia 09/01/2015 a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 02/07.*

*Após breve resumo do objeto da manifestação de inconformidade, a contribuinte passa a contestar as glosas efetuadas alegando, inicialmente, que a autoridade fiscal teria se equivocado na glosa dos créditos. Transcreve o caput e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e sustenta:*

É claro o dispositivo em comento ao prever a possibilidade de utilização pelo contribuinte de créditos calculados sobre os bens e serviços utilizados como insumos da produção de bens.

No caso em questão, resta incontroverso que a Manifestante exerce atividade agroindustrial, consistente no cultivo da cana de açúcar e sua transformação em açúcar e álcool.

Assim, os gastos com a aquisição de bens e as despesas incorridas no processo produtivo da Manifestante geram o direito à apropriação do crédito a título de PIS não cumulativo.

Analisando-se o despacho decisório ora combatido, observa-se que a decisão combatida, ao glosar diversos créditos utilizados pela Manifestante, ignorou as especificidades da atividade agroindustrial por ela desenvolvida, cindindo, de forma absurda, as atividades agrícolas e industriais, com o único propósito de impedir a plena fruição dos créditos que a legislação tributária assegura ao contribuinte.

Com efeito, a grande controvérsia estabelecida no Despacho Decisório está em saber se a Manifestante poderia apropriar-se de créditos a título de PIS não cumulativo pelas despesas relacionadas a insumos pertinentes à etapa de cultivo da cana de açúcar que será utilizada como matéria prima no processo de industrialização.

A resposta, por óbvio, só pode ser positiva. Mas não se consegue chegar à resposta sem a exata compreensão do que seja atividade agroindustrial. E foi esse o equívoco em que incorreu o despacho decisório aqui impugnado.

*Passa então a discorrer sobre “atividade agroindustrial”. Além de invocar, neste sentido, o art. 22A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e o art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho 2006, salienta que “a própria Receita Federal, em seus atos normativos, reconhece que a atividade desenvolvida pela Manifestante se enquadra na categoria de ‘agroindustrial’, não se confundindo com a atividade agropecuária nem com a atividade industrial em sentido estrito”. Prossegue (os destaques são do original):*

Resta demonstrado, portanto, que **a pessoa jurídica, como sucede com a Manifestante, "cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros" enquadra-se no conceito de agroindústria.**

Essa premissa é fundamental para que se compreenda o direito creditório da Manifestante, que foi absurdamente glosado no despacho decisório aqui impugnado.

**A atividade agroindustrial, por imposição da definição dada pelo art. 22-A, caput, da Lei nº 8.212/91, abrange a industrialização da produção própria ou de terceiros.** Portanto, tratando-se de produção própria, as despesas incorridas na lavoura, plantio, conservação, aplicação de herbicidas, adubação, além de outras geram direito ao crédito da COFINS não cumulativa, de que trata o art. 3º da Lei n. 10.833/03.

*Alega que o entendimento adotado pela fiscalização criaria uma situação anti-isonômica, pois a aquisição de matéria-prima, no caso, cana-de-açúcar, de terceiros daria origem*

*ao crédito presumido da Cofins, enquanto a produção da matéria-prima pela própria industrializadora não seria beneficiada com o creditamento. Acrescenta:*

Assim, usinas de açúcar que predominantemente adquirissem canas de açúcar através de terceiros (fornecedores) gozariam de uma situação fiscal muito mais favorecida (em razão do crédito presumido gerado nessa aquisição) em relação às usinas que optassem por investir na produção própria da matéria-prima (as quais não teriam direito ao crédito de insumos, segundo o despacho decisório ora questionado).

Revela-se, também por esse motivo, inaceitável a glosa efetuada no despacho decisório ora questionado.

**A sub-divisão 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 Manifestante, 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 Manifestante 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.

*Depois a contribuinte passa a alegar o direito à apuração de créditos sobre todas as suas despesas incorridas na área agrícola, bem como com transporte de pessoal, transporte de matéria-prima, etc, uma vez que se trata de atividades essenciais ao seu processo produtivo:*

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.

De fato, seria inimaginável que a Manifestante cultivasse a matéria-prima fundamental por ela produzida (cana-de-açúcar) e deixasse de realizar o transporte do que foi colhido para as suas caldeiras, a fim de iniciar o processamento fabril.

As diversas despesas com transporte (aí incluindo o transporte dos trabalhadores que 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.

Não se pode supor que esses custos seriam supostamente "indiretos", isto é, não integrariam o processo produtivo, pois, como visto, a premissa equivocada de que se partiu no despacho decisório para glosa dos créditos informados nas declarações de compensação foi a de que os custos incorridos na fase agrícola seriam desprezíveis.

*Afirma ainda:*

Como se demonstrou, o despacho decisório partiu da premissa de que a Manifestante exerceria atividade industrial, quando, na verdade, exerce atividade **agroindustrial!**

**A atividade do contribuinte deve ser vista como um todo único e indivisível, segundo a própria definição extraída do art. 22-A, caput, da Lei n. 8.212/91.** Note-se que uma simples interpretação literal do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03, que alude a insumos aplicados na “produção ou fabricação” de bens e serviços destinados à venda, fica claro que a lei contemplou com o direito de crédito tanto a “produção” quanto a “fabricação”.

Por fim, a contribuinte conclui:

Diante das considerações acima aduzidas, vem a Manifestante, respeitosamente, à presença de V. Exa, requerer seja reformado o despacho decisório exarado nos autos do processo nº 10410.901.853/2013-15, reconhecendo em favor da Manifestante a totalidade dos créditos informados no PER 37739.92420.310811.1.1.08-2756 e nas DCOMP's a ele correspondentes.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP por intermédio da 11ª Turma, no Acórdão nº 14-64.825, sessão de 23/03/2017, julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte e não reconheceu o direito creditório. A decisão foi assim ementada:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2010 A 31/03/2010*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS.*

*No cálculo da Cofins não-cumulativa somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País,*

*aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.*

*Bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação da contribuição devida sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool produzidos.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada a contribuinte, apresentou recurso voluntário no qual repisa os mesmos argumentos para pleitear o deferimento integral dos valores que constam do pedido de ressarcimento e homologação de todas as declarações de compensações.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

## **Considerações Iniciais**

No mérito, consta dos autos que o litígio versa sobre o inconformismo do contribuinte em face do despacho decisório, mantido hígido na decisão *a quo*, que não concedeu o ressarcimento da integralidade de saldo credor da Contribuição não-cumulativa, apurado no trimestre em referência e vinculados às receitas de vendas para o mercado externo, em razão de glosa de créditos com bens e serviços não considerados insumos e outros dispêndios.

A recorrente é uma agroindustrial que se dedica às atividades de plantio, cultivo e colheita de cana-de-açúcar com fins à produção de álcool e açúcar, este destinado principalmente à exportação.

Dessa forma, consoante às Leis que instituíram a sistemática de apuração não cumulativa para o PIS/Pasep e para a Cofins é permitida à pessoa jurídica que se dedica à atividade industrial a tomada de créditos nas aquisições de bens e serviços considerados insumos na produção e prestação de serviços, e de despesas específicas, a teor do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

A autoridade julgadora de 1ª instância entendeu que a contribuinte limitou-se apenas à contestação das glosas como um todo, sem apresentar nenhum questionamento quanto aos cálculos apresentados pela autoridade fiscal.

De fato, na manifestação de inconformidade e agora em recurso voluntário, a contribuinte, no mérito, insurge-se quanto ao procedimento fiscal que glosou os créditos apropriados com os dispêndios relacionados aos insumos da fase agrícola, e mais; para a recorrente, todas as despesas incorridas e sua atividade econômica geram crédito a serem descontados das contribuições.

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.

De ressaltar, contudo, que este voto deve-se ater apenas aos elementos que constam nos autos com fins à confrontação da descrição do dispêndio, sua correlação com o centro de custo relacionado à natureza da atividade e o motivo da glosa efetuada pela autoridade fiscal.

Passemos às matérias em litígio.

### ***Conceito de insumos para créditos de PIS e Cofins***

Este Conselho, incluindo esta Turma, entende que o conceito de insumo é mais elástico que o adotado pela fiscalização e julgadores da DRJ nas suas Instruções Normativas nºs. 247/2002 e 404/2004, mas não alcança a amplitude de dedutibilidade utilizado pela legislação do Imposto de Renda, como requer a recorrente.

Isto posto, há de se fixar os contornos jurídicos para delimitar os dispêndios (gastos) que são considerados insumos com direito ao crédito das contribuições sociais, quer no processo produtivo ou na prestação de serviço.

Ressalto que este Relator vinha acolhendo e adotando o conceito estabelecido pelo Ministro do STJ Mauro Campbell Marques no voto condutor do REsp nº 1.246.317-MG,

no qual se firmara o entendimento no tripé de que (i) o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los - em síntese, tenha **pertinência ao processo produtivo**; (ii) a produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição - a **essencialidade ao processo produtivo**; e (iii) não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto - que exprime a **possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**.

Recentemente os Ministros do STJ reviram seu posicionamento mantendo-se a decisão intermediária para concessão do crédito considerando-se a essencialidade ou relevância do bem ou serviço no processo produtivo, conforme o REsp nº 1.221.170/PR, julgamento de 22/02/2018, Relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, com a ementa:

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).*

*1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

*3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos [sic] reais a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

*4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz*

*dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

Este novo entendimento, que na verdade não conduz à divergência em relação à decisão no REsp indigitado, insere outros fundamentos para a delimitação dos elementos que geram crédito assentado na essencialidade ou relevância a ser aferida no cotejo (desses elementos) com o processo produtivo ou a atividade desenvolvida pela empresa.

A seguir os excertos do voto vista proferido pela Ministra Regina Helena Costa que acabou por pautar o entendimento exarado no voto condutor do Ministro Relator que considero relevantes para demonstrar o entendimento daquele Tribunal e adotá-los neste voto:

[...]

*Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da **essencialidade** ou **relevância**, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, tal como já expressei, no TRF da 3ª Região, no julgamento das Apelações Cíveis em Mandado de Segurança ns. 0012352-52.2010.4.03.6100/SP e 0005469-26.2009.4.03.6100/SP, respectivamente em 15.12.2011 e 31.05.2012.*

[...]

*Marco Aurélio Greco, ao dissertar sobre a questão, pondera:*

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

[...]

O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido. (Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6)

[...]

*Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.*

[...]

*Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.*

*Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio**, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".*

*Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.*

*Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.*

[...]

Firmado nos fundamentos assentados, quanto ao alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS, entendo que a

acepção correta é aquela em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de:

1. **essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte;

2. **aferição casuística da essencialidade ou relevância**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e o processo produtivo ou a atividade desenvolvida pela empresa;

Assim, há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade - fabricação, produção ou prestação de serviço - de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo/prestação de serviço, mediante seu emprego, ainda que indireto, de forma que sua subtração implique ao menos redução da qualidade.

Passo à análise da possibilidade de apropriação de créditos das contribuições nas despesas com bens e serviços na fase agrícola (plantio e cultivo), em que se inicia o processo industrial da agroindústria, como é o caso da contribuinte.

### ***Créditos com insumos na fase agrícola***

Na linha de raciocínio assentada, depreende-se que o processo produtivo considera todo o ciclo de produção e compõe o objeto de uma única pessoa jurídica, sendo indevido interpretá-lo como etapas distintas que se completam, e o direito ao crédito é concedido àquela em que se pressupõe uma industrialização mais efetiva ou a que resulta no bem final destinado à venda. Não há fundamento para tal, sequer autorização nos textos legais.

As leis que regem a não cumulatividade atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda, inexistindo amparo legal para secção do processo produtivo da sociedade empresária agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no plantio, cultivo e colheita da cana-de-açúcar guardam estreita relação de emprego, relevância e essencialidade com o processo produtivo do açúcar e do álcool e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

Com base nesses fundamentos entendo pela possibilidade da contribuinte apropriar-se dos créditos de PIS e Cofins decorrentes das despesas com bens e serviços utilizados como insumos na etapa agrícola, do plantio à colheita da cana-de-açúcar, aplicados no processo industrial da pessoa jurídica, e atendidos todos os demais requisitos da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003 pertinentes à matéria e que não incorram nas vedações previstas nos referidos textos.

### ***Análise das glosas na fase agrícola***

A fabricação de açúcar e álcool e a produção de cana-de-açúcar são processos indissociáveis de forma que os custos e despesas com a cultura de cana-de-açúcar e seu transporte até a unidade de fabricação do açúcar e do álcool enquadram-se no conceito legal de insumo desta fabricação.

A autoridade fiscal glosou créditos lançados pela contribuinte e relacionados ao cultivo da cana-de-açúcar que, posteriormente, serviria à produção própria de açúcar e álcool. Segundo a autoridade fiscal, tais créditos foram apurados indevidamente por não terem sido, os bens e serviços, diretamente empregados na fabricação do açúcar e do álcool. Nenhum outro fundamento foi assentado para glosa.

A posição adotada por este Colegiado para considerar custos e despesas geradoras do direito creditório como aquelas em que o bem/serviço participa do processo produtivo (fase agrícola) de forma essencial e necessária implica reconhecer os dispêndios com aquisições de bens e serviços, com a observação a seguir.

Dessa forma revertem-se as glosas de créditos com custos e/ou despesas nos itens a seguir relacionados, atendidos aos demais requisitos da legislação das Contribuições não cumulativas, em especial dos §§ 2º e 3º do art. 3º das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, com a observação adicional de que, em se tratando de bens/serviços cujos dispêndios são incorporados ao Ativo Imobilizado, os créditos concedidos limitam-se ao valor da depreciação (e não de despesas), conforme as regras contábeis, e art. 3º, inciso VII do caput, e inciso III o §1º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002:

#### ***Tópico "1.1 SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - ÁREA AGRÍCOLA"***

- Serviços de Terceiros-Equipamentos Agrícolas: serviços de manutenção e solda em equipamentos agrícolas e de irrigação.

- Serviços de Lavagem de Roupas-Herbicidas.

- Manutenção e Reparo de Equipamentos Agrícolas: peças aplicadas por terceiros na manutenção de implementos agrícolas e irrigação.

#### ***Tópico "1. 2 BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - ÁREA AGRÍCOLA"***

- Aquisição de bens (Óleo Diesel, Material Lubrificante, Pneus e Câmaras, Material de Manutenção) utilizados em veículos empregados especificamente na movimentação e transporte da cana-de-açúcar e nos centros de custos relacionados à fase agrícola, tais como Adutoras, Pivôs, Carregadeiras, Grades, Fazendas, Tratores, Sulcador, Aplicação de Herbicidas, Produção de Mudanças

### ***Fretes na fase agrícola***

Na atividade industrial, conquanto não haja expressa previsão legal à tomada de crédito nas despesas com frete na aquisição de insumos, a interpretação que se dá ao art. 3º, I e § 1º, I das Leis 10.637/02 e 10.833/03 cumulada com o art. 290 do RIR/1999 possibilita o entendimento de que é legítima a apropriação dos créditos do PIS e das Cofins, calculados sobre o valor do frete relativo ao serviço de bens a serem utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Os textos legais:

*Lei 10.833/2003:*

*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, (...);*

*(...)*

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

*I dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

*(...)*

*Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):*

*I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;*

*(...)*

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições.

Assim, sendo o bem transportado um insumo com direito a crédito, também o será o gasto com transporte, se suportado pelo adquirente e pago à pessoa jurídica.

Portanto, revertem-se as glosas do Tópico "1. 3 OUTRAS GLOSAS DE CRÉDITOS EFETUADAS NA ÁREA AGRÍCOLA" relacionadas:

- Fretes de compra (apenas para os valores comprovados através da apresentação de Conhecimento de Carga)

- Transporte de cana (bens aplicados em veículos próprios, utilizados no transporte de cana)

### ***Análise das glosas na fase industrial (produção de açúcar e álcool)***

As glosas de gastos com bens e serviços descritos a partir do item "4.1" a "4.4" do Relatório Fiscal tiveram fundamento na ausência de enquadramento no conceito de insumo.

Como relatado linhas acima, a contribuinte não questiona o conceito de insumo empregado pelo Fisco e tampouco asseverou seu próprio entendimento, apenas pretende crédito de todos os gastos incorridos em sua atividade empresarial.

Nada obstante, a descrição de alguns dos dispêndios permite concluir pela sua essencialidade ou relevância face à atividade industrial desenvolvida.

Dessa forma revertem-se as glosas relativas a:

- Transporte de resíduo industriais
- Serviço de dedetização, desde que nas instalações da atividade produtiva;
- Produtos químicos, desde que utilizados na limpeza de instalações industriais;
- Produtos químicos específicos para tratamento de águas.

Outros bens e serviços pretensamente utilizados nas atividades industriais carecem de comprovação, ônus do qual não se desincumbiu a recorrente.

### ***Glosas de Despesas***

Os dispêndios com serviços de transporte de pessoal carecem de previsão legal para o aproveitamento do crédito.

Quanto aos automóveis e aeronaves alugados não se tem comprovação de uso como equipamento nas atividades da empresa, mantendo-se a glosa com base no art. 3º da Lei nº 10.833/03.

### ***Encargos de depreciação***

Os mesmos fundamentos para a reversão das glosas de gastos com bens utilizados na etapa agrícola são válidos para a 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 não utilizados nas etapas produtivas e de fabricação.

### ***Produtos acabados - Armazenagem e frete na venda***

A fiscalização glosou os créditos com despesas de armazenagem e frete pois entendeu restar descaracterizada a operação de venda a cliente. Segundo a autoridade fiscal, a inexistência de informação do cliente-adquirente nos documentos fiscais bem como a entrega do açúcar fabricado em locais que não identificam a venda/exportação, no caso o porto de embarque, revelam uma mera operação de “frete interno” ou “frete logístico”, ou ainda “frete para formação de estoque”, o qual não apresenta qualquer relação com a efetiva operação de venda.

Discordo do entendimento fiscal.

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.

Neste sentido é o entendimento deste Colegiado no Acórdão nº 3201-004.279, sessão de 23/10/2018, cujo voto vencedor na matéria é de lavra do Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, que transcrevo na parte que interessa a este julgamento:

[...]

*No caso dos gastos logísticos na venda, entendo que estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Entendo que são termos cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda..*

*Assim, tais dispêndios logísticos estão inseridos no direito de crédito, respeitados os demais requisitos da Lei, como, por exemplo, que o serviço seja feito por pessoas jurídicas tributadas pelo Pis e Cofins.*

Outrossim, as discrepâncias entre quantidades e datas nos conhecimentos de transporte ou documentos do armazenador não desnaturam a operação como de armazenagem e frete de venda, com direito ao aproveitamento do crédito a teor do inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Com essas considerações, concede-se o creditamento dos fretes de produtos acabados, em que o ônus é suportado pelo vendedor e pago à pessoa jurídica beneficiária domiciliada no País à vista de documento fiscal hábil e idôneo.

Por fim, a ausência de refutação específica as todas os demais dispêndios (insumos ou despesas) glosados e diante da não apresentação de documentação comprobatória, mantém-se as glosas efetivadas pela autoridade fiscal.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto para DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para conceder o crédito das contribuições para o PIS/Cofins, revertendo-se as glosas efetuadas, atendidas os demais requisitos dos §§ 2º e 3º dos arts. 3º das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003 e legislação pertinente à matéria, exclusivamente quanto a:

1. Serviços utilizados como insumos na fase agrícola (itens "1.1" e "1.3")

1.1 Serviços de Terceiros-Equipamentos Agrícolas: serviços de manutenção e solda em equipamentos agrícolas e de irrigação, e serviços de lavagem “roupas-herbicidas”;

1.2 Manutenção e Reparo de Equipamentos Agrícolas: peças aplicadas por terceiros na manutenção de implementos agrícolas e irrigação;

1.3 Fretes de compras (apenas para os valores comprovados através da apresentação de Conhecimento de Carga);

1.4 Transporte de cana (bens aplicados em veículos próprios, utilizados no transporte de cana)

---

2. Bens utilizados como insumos na fase agrícola (item "1.2")

2.1 Óleo Diesel, Material Lubrificante, Pneus e Câmaras, Material de Manutenção, utilizados em veículos empregados especificamente na movimentação e transporte da cana-de-açúcar e nos centros de custos relacionados à fase agrícola, tais como: Adutoras, Pivôs, Carregadeiras, Grades, Fazendas, Tratores, Sulcador, Aplicação de Herbicidas, Produção de Mudas.

3. Bens e serviços utilizados na fase industrial de fabricação de açúcar e álcool (itens "4.1" e "4.2")

3.1 Transporte de resíduos industriais;

3.2 Serviços de dedetização, desde que nas instalações da atividade produtiva;

3.3 Produtos químicos, desde que utilizados na limpeza de instalações industriais; e

3.4 Produtos químicos específicos para tratamento de águas.

4. Encargos de depreciação de bens utilizados na fase agrícola: tratores, colheitadeiras, caminhões, reboques e outros bens utilizados na agricultura ou transporte da cana; e

5. Despesas com armazenagem e fretes nas operações de vendas (à vista de documento fiscal hábil e idôneo).

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira