



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10850.720359/2013-72</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-003.252 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TEREOS AÇÚCAR E ENERGIA BRASIL S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

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

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PRAZO. DCOMP RETIFICADORA. NÃO OCORRÊNCIA.

Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo de 5 (cinco) anos se inicia na data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.

CRÉDITO DE PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CONCEITO DE INSUMO. RESP 1.221.170.

O conceito de insumo foi fincado pelo resultado proferido no Recurso Especial 1.221.170, com objetivo de delimitar o que confere o direito ao crédito das contribuições sociais PIS e Cofins, quando utilizados no processo produtivo do contribuinte ou em sua prestação de serviços, sendo essencial e relevante todo montante utilizado especificamente nesse recorte da atividade econômica exercida pelo contribuinte.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS. POSSIBILIDADE.

Os fretes relacionados ao tratamento das matérias-primas e produtos inacabados são custos de produção (em fases da industrialização) relacionados com a aquisição dos insumos, essenciais e relevantes, com crédito assegurado no art. 3º, II, da Lei 10.833/2003.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito ao crédito relativamente às despesas com frete no transporte interno de cana de açúcar.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o processo de contestação da contribuinte contra Despacho Decisório, da DRF em São José do Rio Preto/SP, emitido em 10/04/2015, que não reconheceu o direito creditório de Cofins (código 5856), do período de 09/2007, no valor pleiteado de R\$ 204.235,46, e, em consequência, não homologou a compensação declarada na Dcomp nº 39069.10281.251012.1.7.04-7708.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 06-67.512, da 3ª Turma da DRJ/CTA:

Trata o processo de contestação da contribuinte contra Despacho Decisório, da DRF em São José do Rio Preto/SP, emitido em 10/04/2015, que não reconheceu o direito creditório de Cofins (código 5856), do período de 09/2007, no valor pleiteado de R\$ 204.235,46, e, em consequência, não homologou a compensação declarada na Dcomp nº 39069.10281.251012.1.7.04-7708.

O crédito solicitado é decorrente de pagamento de Cofins (código 5856), de 09/2007, conforme DARF no valor de R\$ 1.008.677,54, que foi vinculado ao débito de contribuição apurado no mês de R\$ 804.442,08, informado no Dacon retificador e na DCTF retificadora do período, resultando num pagamento a maior de R\$ 204.235,46.

Em decorrência da análise procedida pela autoridade fiscal, com base memórias de cálculo, planilhas, documentos fiscais e escrituração fiscal e contábil

apresentados pela contribuinte, constatou-se que o aumento dos créditos a descontar do valor apurado da contribuição e que motivou a glosa deu-se por não haver autorização na legislação de regência para desconto de créditos relativos a bens e serviços que não são considerados insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, como no caso de: i) aquisição de combustível, se este é utilizado para abastecer caminhões que transportam mercadorias até o estabelecimento de compradores, ou seja, em operação de venda, porque tais dispêndios não se enquadram em qualquer dos dispositivos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, (Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 199, de 19 de julho de 2012); ii) despesas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica, bem como dos estabelecimentos industriais desta pessoa jurídica para seus estabelecimentos comerciais (Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 90, de 2 de abril de 2012, formulada pela própria interessada); e iii) atividades agrícolas e a de transporte de matérias-primas, quer seja realizado entre diferentes núcleos dentro do estabelecimento, quer seja entre diferentes estabelecimentos da empresa, em nada se confundem com a atividade de fabricação de açúcar e de álcool (Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 269, de 31 de outubro de 2012).

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, em 03/06/2015, onde requer inicialmente a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários, nos termos do art. 151, III, do Código Tributário Nacional, e ressalta a tempestividade da contestação, de acordo com art. 23, § 2º, III, b, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Suscita a homologação tática da compensação, nos termos do art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, uma vez que ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos entre a entrega da Dcomp (nº 14095.46812.170209.1.3.04-7684), efetuada em 17/02/2009, e a ciência do despacho decisório, ocorrida em 04/05/2015. Diz que o prazo para a homologação não pode ser dado como interrompido ou suspenso, nem mesmo pela entrega de eventuais declarações retificadoras, quanto mais porque não houve alteração da origem dos créditos indicados na compensação, mas apenas correções formais quanto aos valores dos créditos postulados.

No mérito, diz que o indeferimento da compensação pela autoridade fiscal viola o princípio da não cumulatividade e a posição sedimentada pelo CARF em casos semelhantes. A seguir, faz um breve histórico do regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, apontando a inconstitucionalidade das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que não encontravam respaldo constitucional no momento de sua edição.

Patente a inconstitucionalidade da vedação imposta pelo Fisco, na parte que assegura o irrestrito exercício do princípio da não cumulatividade, destaca o entendimento que vem consolidando no CARF, segundo o qual o conceito de insumo deve ser entendido como toda mercadoria e serviço utilizados no

processo produtivo do estabelecimento e não apenas aqueles utilizados no processo industrial.

Ressalta que o fundamento central do despacho decisório é que a fase agrícola de sua atividade não se relaciona com o processo de fabricação dos produtos finais (açúcar e álcool), razão pela qual todos os produtos e serviços utilizados nessa fase não poderiam gerar o crédito de PIS e Cofins.

Segue com a análise das despesas citadas pela fiscalização cujos créditos foram glosados:

- das despesas com óleo diesel: para o abastecimento de caminhões e tratores que são utilizados no processo agrícola, que integra essencialmente o seu processo produtivo, já que este não ocorre apenas na sua unidade industrial, mas no próprio campo, com a plantação e colheita da cana-de-açúcar. Há necessidade de preparo do solo, plantio, colheita, transporte das matérias-primas no campo até os caminhões que as transportam até as indústrias; - ativo imobilizado, equipamentos, partes, peças, serviços, locação de bens utilizados no processo agrícola: são todos essenciais à sua atividade produtiva, permitindo verificar que todos eles são, de alguma forma, usados diretamente na fabricação de açúcar ou álcool, uma vez que o processo de industrialização desses produtos passa por diversas etapas, dentre as quais o preparo do solo, o plantio da cana, a colheita, o transporte para a Usina, análise laboratoriais, moagem, dentre outras; e - despesa de frete e depreciação de bens utilizados no transporte: para a industrialização do açúcar e do álcool é indispensável que ocorra o transporte da matéria-prima das fazendas nas quais são plantadas e colhidas, ainda que a plantação seja própria, para a unidade industrial, sendo também essencial o transporte para remessa de matérias-primas e açúcar para análise laboratorial, bem como para estocagem do açúcar que será destinado à venda e entregue aos clientes na medida em que for efetivamente comercializado; entende que a data de aquisição de bens do ativo imobilizado é fator irrelevante para fins de creditamento, porque não pode se limitar aos bens adquiridos após maio de 2004 (Lei nº 10.865/04), uma vez que o direito a esse crédito já havia sido garantido pela Lei nº 10.637/02.

Por fim, protesta pela posterior juntada de eventuais documentos suplementares, realização de diligências e perícia, formulando os quesitos a serem respondidos, a fim de que seja comprovado o direito de crédito e a regularidade da compensação efetuada.

É o relatório.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada parcialmente, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/09/2007 a 30/09/2007 NULIDADE. ILEGALIDADE. COMPETÊNCIA.

Editada a norma legal, o controle de constitucionalidade fica sob o controle jurisdicional e não administrativo.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PRAZO. DCOMP RETIFICADORA. NÃO OCORRÊNCIA.

Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo de 5 (cinco) anos se inicia na data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.

PEDIDO DE PERÍCIA.

É prescindível o pedido de perícia quando se tratar de matéria que não exige conhecimento técnico específico diferente da análise que deve ser realizada pela autoridade reconhecimento do crédito.

administrativa competente para o ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/09/2017 a 30/09/2017 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade 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, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

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, energia etc.), que será destinado à venda, também devem ser considerados como integrantes da cadeia produtiva da pessoa jurídica, para efeito de creditamento das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

PARTES INTERMEDIÁRIOS.

PRODUTOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

E PEÇAS.

QUÍMICOS.

PRODUTOS SERVIÇOS Somente os gastos com bens e serviços adquiridos que estejam vinculados a uma das etapas do processo de produção de bens destinados à venda ou utilizados na manutenção de bens do ativo da pessoa

jurídica responsáveis pela produção de insumo ou de bens podem ser considerados como insumos geradores de créditos das contribuições não cumulativas do PIS/Pasep e da Cofins.

#### LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO.

A legislação que rege o sistema da não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins possibilita o aproveitamento de crédito somente sobre os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

#### FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS/MATERIAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados e/ou serviços relacionados com o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins e do PIS/Pasep.

#### ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO.

Os encargos de depreciação para serem passíveis de utilização como crédito devem estar vinculados a máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica em seu processo produtivo.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

.III. DA NECESSÁRIA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO .

III. a. DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA COMPENSAÇÃO.

.III. b. DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA NÃO CUMULATIVIDADE CONCEITO DE INSUMO

.III. c. DAS DESPESAS RELACIONADAS AO TRANSPORTE INTERNO DE MERCADORIAS E MATÉRIAS PRIMAS

.III. d. DAS DESPESAS COM LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, BENS DO ATIVO IMOBILIZADO E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

.IV. PEDIDOS Pelas razões expostas, requer-se o reconhecimento da homologação tácita da compensação ou, caso assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, o integral provimento do recurso e a reforma do acórdão recorrido nos pontos objeto do presente para reconhecer a procedência do crédito indicado nas declarações de compensação e extinguir os débitos compensados, na forma do art. 156, II do CTN, aplicando-se, no julgamento do

presente processo, a orientação firmada pelo E. STJ, pela Câmara Superior do CARF e pela PGFN na Nota Técnica nº 63/2018 da PGFN. Com base no princípio da verdade material, a Recorrente protesta pela determinação das diligências necessárias, para que sejam elucidadas eventuais matérias acerca do direito de crédito e a regularidade das compensações efetuadas.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

### DA ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA COMPENSAÇÃO

A Recorrente reitera que foi configurada a homologação tácita da compensação formalizada, por conta do decurso do prazo de 5 (cinco) anos entre a entrega da declaração de compensação originadora e a emissão do despacho decisório. No entanto, a decisão recorrida afastou o argumento, sob a justificativa de que o termo inicial para a contagem do prazo para a homologação tácita não poderia ser a data da entrega da DCOMP original (17/02/2009), mas a data da entrega da declaração retificadora. A decisão fundamentou-se na normativa infraconstitucional (IN 900/2008), devendo, na concepção do julgador, ser desconsiderada a declaração retificada.

No caso, a declaração de compensação foi entregue pela Requerente no dia 17.02.2009 (n.º 14095.46812.170209.1.3.04-7684). Nesta declaração foram indicadas todas as informações relativas ao crédito utilizado e o débito compensado, de forma a possibilitar a averiguação, pela Autoridade Fiscal, da validade e da suficiência do crédito.

Entretanto, a Requerente foi intimada do despacho decisório que não homologou a compensação apenas em 04.05.2015, quando já transcorrido o prazo do art. 74, §5º da Lei n.º 9.430/96. No caso, portanto, a Autoridade efetuou a homologação após o transcurso do prazo de cinco anos, o que importa dizer que ocorreu a homologação tácita do lançamento e que o débito compensado deve ser considerado definitivamente extinto.

É bem verdade que a Recorrente formalizou uma retificação da declaração de compensação (DCOMP retificadora 39069.10281.251012.1.7.04.7708). Entretanto, este fato não suspende ou interrompe o prazo para homologação da compensação pela Autoridade.

No entanto, verifica-se que a Dcomp nº 39069.10281.251012.1.7.04-7708, objeto do Despacho Decisório emitido pela autoridade administrativa, foi transmitida em 25/10/2012 e a ciência à contribuinte do referido despacho se deu em 04/05/2015, resta evidente que não ocorreu a homologação tácita da compensação declarada, com a extinção do crédito tributário correspondente.

Conforme detalhado pela DRJ, verifica-se que a recorrente considera como termo inicial para a contagem do prazo para a homologação tácita a data da entrega da Dcomp original nº 14095.46812.170209.1.3.04-7684, efetuada em 17/02/2009. Contudo, tendo sido essa Dcomp retificada pela de nº 39069.10281.251012.1.7.04-7708 não mais tem validade, por isso, não teria qualquer fundamento a análise pela autoridade administrativa de créditos pleiteados e de débitos ali declarados que foram substituídos por novos valores em decorrência da transmissão de Dcomp retificadora. Os dados que se analisam, portanto, são os constantes da Dcomp ativa no sistema, de nº 39069.10281.251012.1.7.04-7708, e não os da Dcomp retificada de nº 14095.46812.170209.1.3.04-7684.

Logo, uma vez que a Dcomp nº 39069.10281.251012.1.7.04-7708, objeto do Despacho Decisório emitido pela autoridade administrativa, foi transmitida em 25/10/2012 e a ciência à contribuinte do referido despacho se deu em 04/05/2015, resta evidente que não ocorreu a homologação tácita da compensação declarada, com a extinção do crédito tributário correspondente.

Na verdade, o que quer a interessada é que se tome como termo inicial para a contagem do prazo para a homologação tácita a data da entrega da Dcomp original nº 14095.46812.170209.1.3.04-7684, efetuada em 17/02/2009. Contudo, tendo sido essa Dcomp retificada pela de nº 39069.10281.251012.1.7.04-7708 não mais tem validade, por isso, não teria qualquer fundamento a análise pela autoridade administrativa de créditos pleiteados e de débitos ali declarados que foram substituídos por novos valores em decorrência da transmissão de Dcomp retificadora. Os dados que se analisam, portanto, são os constantes da Dcomp ativa no sistema, de nº 39069.10281.251012.1.7.04-7708, e não os da Dcomp retificada de nº 14095.46812.170209.1.3.04-7684.

No tocante à alegação de ocorrência da homologação tácita, vale citar que o art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estabelece o prazo para homologação das declarações de compensação, in verbis:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (...)

§5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação” (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003).

Dessa forma, não houve homologação tácita da compensação, uma vez que deve ser considerada a data de apresentação da Declaração de Compensação retificadora, em 25/10/2012, e a ciência da contribuinte acerca do referido despacho ocorreu em 04/05/2015, portanto dentro do prazo legal de cinco anos.

#### **CONCEITO DE INSUMO - ENTENDIMENTO DO STJ – RESP 1.221.170-PR**

A recorrente tem por atividade a fabricação de açúcar, etanol, energia elétrica e outros produtos derivados da cana-de-açúcar, como bagaço, óleo fusel, torta de filtro, dentre outras, além de estabelecimentos (filiais) que têm como atividade o cultivo da cana-de-açúcar e a industrialização, o empacotamento e o comércio atacadista de açúcar.

Conforme detalhado pela DRJ, verifica-se que os gastos dispendidos nas atividades anteriores à fabricação (atividade agrícola) do bem que será destinado à venda, ou seja, os gastos com a produção da matéria-prima (no caso, a cana-de-açúcar) que será utilizada na produção do bem final (açúcar, álcool, energia etc.), também devem ser considerados como integrantes da cadeia produtiva da pessoa jurídica, para fins de aproveitamento de créditos na sistemática da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

Resta verificar, contudo, se os gastos assim dispendidos nessa fase do sistema produtivo da interessada enquadram-se no conceito de insumo, de acordo com o art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, nos termos trazidos após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ, ou, então, se estão contemplados para a utilização dos respectivos créditos de acordo com demais incisos listados por esse mesmo dispositivo legal.

#### **DAS DESPESAS RELACIONADAS AO TRANSPORTE INTERNO DE MERCADORIAS E MATÉRIAS PRIMAS**

A DRJ manteve as glosas dos créditos tomados na aquisição de bens e serviços utilizados no transporte para movimentação de matérias primas (cana de açúcar) e produtos finais (açúcar) entre os diversos setores da indústria ou entre estabelecimentos da companhia. Assim fixou o voto condutor do acórdão, verbis:

[...] é fácil concluir que fretes relativos às transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, seja de produto acabado, seja de matéria-prima, seja de insumos, representam meramente despesas operacionais da empresa.

O mesmo se reflete em transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para depósito ou centro de distribuição, ou para estabelecimentos varejistas.

No entanto, conforme detalhado pela recorrente, para a industrialização do açúcar e do álcool (produtos fabricados pela Recorrente) é indispensável que ocorra o transporte da cana de açúcar (matéria prima) das fazendas nas quais são plantadas e colhidas, ainda que a plantação seja da própria Recorrente, para a unidade industrial, tudo para que seja prosseguido o processo produtivo.

Da mesma forma, é essencial o transporte para remessa de matérias primas e açúcar para análise laboratorial, bem como para estocagem do açúcar que será destinado à venda e entregue aos clientes na medida em que for efetivamente comercializado. O mesmo ocorre com o transporte de matérias primas aos locais em que se realiza manutenção das máquinas empregadas no processo produtivo.

É dizer, o processo produtivo da Recorrente não inicia apenas na sua unidade industrial, mas no próprio campo, com a plantação e colheita da cana de açúcar e o sucessivo transporte para industrialização.

Nesse ponto, vale registrar que os transportes internos realizados pela Recorrente não são feitos por mera opção ou conveniência, mas como decorrência lógica da natureza da sua atividade produtiva. Como exemplo, tem-se o transporte da cana de açúcar da lavoura até a indústria; sendo a cana de açúcar plantada e colhida no campo, há de ser transportada até a unidade industrial para a fabricação dos produtos finais.

Com efeito, não faz qualquer sentido negar o crédito da Recorrente, exclusivamente pelo fato de que o insumo transportado é de produção própria ou não decorre da operação de venda final. As despesas com o frete oneram o produto final fabricado pela Recorrente e, por isso, devem gerar o correspondente crédito de PIS e COFINS, para alcançar o objeto do princípio da não cumulatividade.

Em resumo, o fato de servir para transportar cana de açúcar produzida pela própria Recorrente ou produtos e insumos entre os setores do estabelecimento da Recorrente não descaracteriza a natureza de insumo do transporte.

Assim, considerando que o conceito de insumo foi fincado pelo resultado proferido no Recurso Especial 1.221.170, com objetivo de delimitar o que confere o direito ao crédito das contribuições sociais PIS e Cofins, quando utilizados no processo produtivo do contribuinte ou em sua prestação de serviços, sendo essencial e relevante todo montante utilizado especificamente nesse recorte da atividade econômica exercida pelo contribuinte.

Portanto, considerando o conceito de essencialidade definido pelo STJ, se o frete é essencial para que o insumo (cana) chegue à fábrica, ele se torna passível de crédito.

Ademais, para a industrialização do açúcar e do álcool – produtos finais fabricados pela Recorrente – é indispensável que ocorra o transporte da cana de açúcar (matéria prima) das fazendas nas quais são plantadas e colhidas, ainda que a plantação seja da própria Recorrente, para a unidade industrial, tudo para que seja prosseguido o processo produtivo.

Da mesma forma, é essencial o transporte para remessa de matérias primas e açúcar para análise laboratorial, bem como para estocagem do açúcar que será destinado à venda e entregue aos clientes na medida em que for efetivamente comercializado. O mesmo ocorre com o transporte de matérias primas aos locais em que se realiza manutenção das máquinas empregadas no processo produtivo.

Isso porque o processo produtivo da Recorrente não inicia apenas na sua unidade industrial, mas no próprio campo, com a plantação e colheita da cana de açúcar e o sucessivo transporte para industrialização.

Assim, verifica-se que os transportes internos realizados pela Recorrente não são feitos por mera opção ou conveniência, mas como decorrência lógica da natureza da sua atividade produtiva. Como exemplo, tem-se o transporte da cana de açúcar da lavoura até a indústria; sendo a cana de açúcar plantada e colhida no campo, há de ser transportada até a unidade industrial para a fabricação dos produtos finais.

Dessa forma, verifica-se que os gastos relacionados ao transporte de cana de açúcar são custos de produção (em fases da industrialização) relacionados com a aquisição dos insumos, essenciais e relevantes, com crédito assegurado no art. 3º, II, da Lei 10.833/2003.

Nessa linha de entendimento, verifica-se que as despesas relacionadas ao transporte de cana de açúcar são passíveis de creditamento de PIS e COFINS, devendo ser revisto o acórdão neste ponto. No entanto, no que tange ao frete de produtos acabados, permanece a glosa, em razão da aplicação da Súmula CARF nº 217, a qual veda a apropriação de créditos de PIS e de Cofins sobre fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

#### **DAS DESPESAS COM LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, BENS DO ATIVO IMOBILIZADO E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS**

A DRJ manteve a glosa de créditos decorrentes de despesas com locação de equipamentos e bens do ativo imobilizado empregados em reformas e melhoramentos indiretamente ligados ao processo produtivo, posto que não se enquadrariam no conceito trazido pelo dispositivo legal para utilização nas atividades da empresa.

Nas planilhas referentes à “PARTES E PEÇAS”, juntadas aos autos às fls. 310/325, “DOCUMENTOS DIVERSOS – OUTROS – DEMONSTRATIVO DE GLOSA DE PARTES E PEÇAS”, onde teve se glosado o montante de R\$ 21.667,25 (96,92% de 22.356,62) de créditos. Consta como “FINALIDADE PRODUTO E APLICAÇÃO” o uso em equipamentos e implementos agrícolas, caminhões, tratores, máquinas pesadas, processo de irrigação, utilizados no processo produtivo da cana-de açúcar e, por isso, deve ser revertida a glosa de créditos de R\$ 21.482,53. Excluem-se dessa reversão, todavia, os valores de créditos que importam em R\$ 184,72, por não estarem os gastos vinculados a qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda, cuja “FINALIDADE PRODUTO E APLICAÇÃO” tem-se: “proj investimento – ampliação escritório central”, “assist.

social / adm. Benefícios”, “administrativo” e “prefeitura industrial”.

O mesmo fundamento deve ser aplicado aos gastos com “PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS”, constantes da planilha anexada a “DOCUMENTOS DIVERSOS – OUTROS – DEMONSTRATIVO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS” (fl. 307), onde consta a glosa do montante de créditos de R\$ 2.993,11 (96,92% de 3.088,34). Os

créditos correspondentes a gastos como por exemplo: aço chato, tubo quadrado em aço, chapas, oxigênio para solda, faca do picador colhedora, mistura para solda e tubo mecânico, que são utilizados para confecções de guias e vedações de caminhões, tratores e implementos agrícolas, sistema de corte e lança de toletes de cana-de açúcar, para solda de rolos de moenda, tubulações, máquinas e equipamentos, dentre outros, devem ser restabelecidos, na importância de R\$ 2.156,90. Contudo, excetuam-se os créditos que somam R\$ 836,21, que não poderão ser restabelecidos, uma vez que não há separação entre os gastos com “GÁS GLP INDUSTRIAL” utilizados como combustível em empilhadeiras dentro do processo de produção de bens e os destinados a uso no “RESTAURANTE” da empresa que, como se sabe, não se refere à atividade produtiva e, portanto, o benefício do aproveitamento de créditos não alcança as áreas administrativas da pessoa jurídica.

Também foram glosados créditos de R\$ 26.214,48 (96,92% de R\$ 27.048,52), sob o título “BENS DO IMOBILIZADO”, conforme planilha de “CRÉDITOS INDEVIDOS REFERENTE AO IMOBILIZADO”, anexada a “DOCUMENTOS DIVERSOS – OUTROS – DEMONSTRATIVO DE GLOSA DE IMOBILIZADO” (fls. 282/296), por terem sido aplicados no processo agrícola e outras atividades, que não as relacionadas à produção de açúcar e álcool.

Aplicando-se os mesmos fundamentos de “Partes e Peças / Produtos Intermediários”, devem ser revertidas as glosas de créditos de R\$ 6.042,70 (R\$ 82.035,85 x 7,6% \* 96,92%), em relação aos produtos e serviços direcionados na seguinte “FINALIDADE PRODUTO E APLICAÇÃO”: implementos agrícolas, equipamentos agrícolas, peças de renovação, implementos rodoviários, irrigação, automação controle agrícola de precisão, caminhões, colhedora, tratores, abastecimento e lubrificação em campo e adubação e cultivo.

Por outro lado, mantém-se as glosas de créditos de R\$ 20.171,78 (273.865,73 \* 7,6% \* 96,92%), pela utilização dos produtos e serviços em projeto melhorias operacionais, obras de escritório, projeto duplicação Cruz Alta, melhorias operacionais, investimento escritório São Paulo, projeto outros investimentos, obras transf oficina agrícola, investimento em segurança, portaria e recepção de cana, projeto manutenção gmao, kit para balança, ampliação escritório central, projeto equipamentos obras obrigatórias, restaurante, cristal empacotado, geral da administração, fábrica adubo e projeto posto abastecimento. (...)

Serviços Utilizados como Insumos (...)

Por outro lado, deve-se manter as glosas restantes de créditos, no total de R\$ 4.575,59, uma vez que correspondem a dispêndios que não são considerados insumos, por serem aplicados na manutenção predial e não em bens diretamente responsáveis pelo processo de produção dos produtos destinados à venda, v.g.

ampliação escritório central, construção civil – armazém de açúcar, projeto investimento em segurança e consultoria em administração industrial. (...)

Locação de Máquinas e Equipamentos No “DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS INDEVIDOS REFERENTES A LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS”, juntado aos autos à fl. 326, “DOCUMENTOS DIVERSOS – OUTROS – DEMONSTRATIVO DE GLOSA DE LOCAÇÃO DE MÁQ. E EQUIP.”, consta a locação de máquinas de solda utilizadas em oficina automotiva no processo de ‘planejamento agrícola’ que, por restar configurado o uso nas atividades da empresa, deve ser revertida a glosa de crédito no montante de R\$ 92,73. Por outro lado, a locação de caçamba para guincho de coluna, guincho de coluna, mangote, vibrador e motor para utilização no processo de ‘proj. investimento – ampliação escritório central’, considerando tratar-se de construções e/ou edificações, não se enquadra no conceito trazido pelo dispositivo legal para utilização nas atividades da empresa, devendo, portanto, ser mantida a glosa de R\$ 68,56.

Assim, verifica-se que a DRJ entendeu que o “DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS INDEVIDOS REFERENTES A LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS”, juntado aos autos à fl. 326, “DOCUMENTOS DIVERSOS – OUTROS – DEMONSTRATIVO DE GLOSA DE LOCAÇÃO DE MÁQ. E EQUIP.”, consta a locação de máquinas de solda utilizadas em oficina automotiva no processo de ‘planejamento agrícola’ que, por restar configurado o uso nas atividades da empresa, deve ser revertida a glosa de crédito no montante de R\$ 92,73. Por outro lado, a locação de caçamba para guincho de coluna, guincho de coluna, mangote, vibrador e motor para utilização no processo de ‘proj. investimento – ampliação escritório central’, considerando tratar-se de construções e/ou edificações, não se enquadra no conceito trazido pelo dispositivo legal para utilização nas atividades da empresa, devendo, portanto, ser mantida a glosa de R\$ 68,56.

Locação de Máquinas e Equipamentos O art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que instituíram a não cumulatividade das contribuições do PIS e da Cofins, garante o direito ao crédito relativamente às despesas com “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.” No “DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS INDEVIDOS REFERENTES A LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS”, juntado aos autos à fl. 326, “DOCUMENTOS DIVERSOS – OUTROS – DEMONSTRATIVO DE GLOSA DE LOCAÇÃO DE MÁQ. E EQUIP.”, consta a locação de máquinas de solda utilizadas em oficina automotiva no processo de ‘planejamento agrícola’ que, por restar configurado o uso nas atividades da empresa, deve ser revertida a glosa de crédito no montante de R\$ 92,73. Por outro lado, a locação de caçamba para guincho de coluna, guincho de coluna, mangote, vibrador e motor para utilização no processo de ‘proj. investimento – ampliação escritório central’, considerando tratar-se de construções e/ou edificações, não se enquadra no conceito trazido pelo dispositivo legal para utilização nas atividades da empresa, devendo, portanto, ser mantida a glosa de R\$ 68,56.

Em relação ao ativo imobilizado, verifica-se que a DRJ recapitulou o pronunciamento exarado no item 81 do tópico “7.1 MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS”, do citado Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018, ao

tratar dos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica, no que se refere à contratação de serviços de reparo desses ativos (conserto, restauração, recondição, etc.), perante outras pessoas jurídicas, citando o disposto no art. 48 da Lei nº 4.506, de 1964 (Lei das Sociedades Anônimas), em que são admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação, devendo, contudo, capitalizá-las, incorporando ao ativo imobilizado, a fim de servirem de base a depreciações futuras, se dos reparos, conservação ou da substituição de partes resultar aumento de vida útil superior a um ano.

Continua o pronunciamento, lembrando que há muito a administração tributária tem considerado que os bens e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos, mesmo na vigência das vergastadas IN SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, e que esse entendimento, após o julgamento do Superior Tribunal de Justiça, passa a considerar que há insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins em qualquer etapa do processo de produção de bens e não somente na etapa-fim deste processo, como defendia o entendimento anterior.

Assim, considerando que são insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, aplicando-se igualmente na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção de bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo), resta verificar os dispêndios efetuados pela interessada descritos no “DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS INDEVIDOS REFERENTES A SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS”, juntado aos autos à fl. 309, “DOCUMENTOS DIVERSOS – OUTROS – DEMONSTRATIVO DE GLOSA DE SERVIÇOS COMO INSUMOS”, cujos créditos não foram acatados pela autoridade fiscal, no montante de R\$ 5.254,09 (96,92% de R\$ 5.421,25).

Nesse contexto, devem ser revertidas as glosas sobre os serviços prestados em implementos rodoviários, colhedoras, caminhões, tratores e demais máquinas e equipamentos que são utilizados na produção do insumo do insumo que contribuem para a geração do produto final, tais como: serviços de corte e dobra de chapas, de oxicorte de chapas, em bicos injetores, em cardan, dentre outros, e que, no caso, totalizam créditos de R\$ 678,50.

Por outro lado, deve-se manter as glosas restantes de créditos, no total de R\$ 4.575,59, uma vez que correspondem a dispêndios que não são considerados insumos, por serem aplicados na manutenção predial e não em bens diretamente responsáveis pelo processo de produção dos produtos destinados à venda, v.g. ampliação escritório central, construção civil – armazém de açúcar, projeto investimento em segurança e consultoria em administração industrial.

No entanto, a recorrente reitera que no tocante ao item “GÁS GLP INDUSTRIAL”, o acórdão manteve a glosa, sob a alegação de que o combustível teria sido utilizado com finalidade alheia à atividade produtiva da Recorrente (“restaurante”). Segundo o acórdão, seria inviável diferenciar o uso do gás nas “empilhadeiras dentro do processo de produção de bens” dos demais. O mesmo se diga no que concerne às despesas relacionadas a produtos e serviços usados em “projeto melhorias operacionais, obras de escritório, projeto duplicação Cruz Alta, melhorias operacionais, investimento escritório São Paulo, projeto outros investimentos, obras transf oficina agrícola, investimento em segurança, portaria e recepção de cana, projeto manutenção gmao, kit para balança, ampliação escritório central, projeto equipamentos obras obrigatórias, restaurante, cristal empacotado, geral da administração, fábrica adubo e projeto posto abastecimento”, também é nítida a imbricação com a atividade fim da Recorrente e, pois, inegável a essencialidade assim considerada no precedente firmado pela Corte na sistemática dos recursos repetitivos.

Todos os projetos e atividades descritas acima relacionam-se, ainda que de forma indireta, com a atividade fim da Recorrente e são essenciais para a sua operação e para aferição de receitas. A simples leitura dos itens objeto da glosa permite identificar que os produtos e serviços são relevantíssimos para o negócio da Recorrente, como por exemplo as despesas para o projeto do posto de abastecimento, fábrica de adubo, portaria e recepção de cana, dentre outros. Sem estes projetos, não há como se desenvolver as atividades operacionais da Recorrente.

Enfim, as despesas estão umbilicalmente ligadas à atividade produtiva da Recorrente, na medida em que irão propiciar uma maior produtividade, mesmo de modo indireto, ou melhoria das instalações administrativas.

O mesmo raciocínio deve ser aplicado aos serviços classificados como insumos para utilização em “manutenção predial e não em bens diretamente responsáveis pelo processo de produção dos produtos destinados à venda, v.g. ampliação escritório central, construção civil – armazém de açúcar, projeto investimento em segurança e consultoria em administração industrial”.

Não deve ser outro o entendimento também como serviços utilizados como insumos, como a “locação de caçamba para guincho de coluna, guincho de coluna, mangote, vibrador e motor para utilização no processo de proj. investimento – ampliação escritório central’. Ora, não é porque os serviços são utilizados para fins de manutenção ou ampliação da estrutura produtiva da Recorrente que não devem ser enquadrados no conceito de insumo, quanto mais porque são intrinsecamente relacionados com a atividade produtiva.

No entanto, à luz do quanto decidido no acórdão recorrido e dos demais elementos constantes dos autos, competia à Recorrente o esclarecimento acerca das conclusões apontadas pela DRJ, bem como a comprovação efetiva do direito alegado, mediante o detalhamento das despesas com locação de equipamentos, bens do ativo imobilizado e produtos intermediários, de

modo a possibilitar a aferição de sua essencialidade e relevância para a execução da atividade industrial, o que não ocorreu.

Com efeito, a Recorrente limita-se a reiterar, de forma genérica, a alegada essencialidade e relevância das referidas despesas, sem demonstrar, de maneira concreta, a imprescindibilidade desses dispêndios para o desenvolvimento de suas atividades.

No caso concreto, não foram apresentados argumentos específicos ou elementos probatórios aptos a evidenciar eventual equívoco no acórdão recorrido, tendo a Recorrente restringido suas razões recursais à reprodução das mesmas alegações já deduzidas na manifestação de inconformidade.

Diante dessas considerações, impõe-se a manutenção da decisão proferida pela DRJ quanto ao tópico supracitado.

Quanto ao pedido de diligência, como bem detalhado pela DRJ, não se vislumbra tal necessidade, por considerá-la prescindível para a solução da controvérsia, nos termos do que dispõe o art. 18, do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993. Isso porque a realização de diligência pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do Julgador, o que não é o caso dos presentes autos, pois, como restou consignado neste Voto, a discussão está afeta apenas à interpretação e à aplicação da legislação que comanda o regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, para efeito de ressarcimento e/ou compensação, de acordo com as provas e documentos trazidos aos autos.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para reconhecer o direito ao crédito relativamente às despesas com transporte de cana de açúcar (matéria prima).

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**