



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



**Processo nº** 11020.720138/2009-53  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-006.976 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de setembro de 2019  
**Recorrente** EXCLUSIVO AGRO-FLORESTAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. NOTA TÉCNICA PGFN Nº 63/2018.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos recursos representativos de controvérsias, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “(b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

INSUMO. ÓLEO DIESEL. TRATORES. POMARES.

Uma vez que a empresa se dedica à atividade agroindustrial de produção de maçãs, as despesas com óleo diesel utilizado em tratores devem ser admitidos como insumos, vez que essenciais para a sua produção.

PIS NÃO CUMULATIVO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS.

Na não cumulatividade do PIS, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de restituição, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a validade dos créditos referentes ao óleo diesel utilizado em tratores. Vencida a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula que negava provimento ao recurso neste ponto. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto aos créditos das despesas com manutenção dos bens do ativo imobilizado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvia Rennan do Nascimento Almeida, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado) e Thais De Laurentiis Galkowicz.

## Relatório

Trata-se de Pedido de Compensação de crédito da contribuição destinada ao PIS referente ao 3º trimestre de 2004. Conforme identificado no Relatório de Verificação Fiscal (e-fls. 74/82) e planilhas com a relação de créditos glosados (e-fls. 83/105), os valores pleiteados foram parcialmente reconhecidos pela fiscalização, com a homologação parcial da compensação. As irregularidades fiscais identificadas pela fiscalização se referem à “*Apuração indevida de créditos sobre partes, peças, combustíveis, despesas diversas e bens sujeitos à alíquota zero*” (e-fl. 77), assim elucidadas:

Mas o aspecto mais relevante que constatamos durante esta análise é a ausência de qualquer conta/lançamentos neste grupo de imobilizado referente aos pomares da empresa e aos pomares de terceiros, consoante conteúdo dos contratos apresentados e regras contábeis normalmente aplicáveis ao caso em concreto. Os contratos de arrendamento apresentados mencionam a obrigação da empresa em manter a integridade dos recursos naturais, realizar o arranquio de macieiras velhas ou não produtivas e o conseqüente plantio de novas mudas, manter cercas, tapumes, portões, porteiras, jalojamentos, etc. Em um dos contratos de arrendamento, inclusive, é mencionada a obrigação da empresa em realizar o plantio de 56.200 macieiras entre 2006 e 2007. Em relação aos contratos de parceria agrícola apresentados, é mencionado expressamente que é de responsabilidade da empresa a manutenção das máquinas e equipamentos necessários para o desenvolvimento das atividades, bem como plantio de novas mudas

anualmente com fins de reposição, sendo que tudo deve ser "devolvido" ao parceiro nas mesmas condições ao final do contrato.

**Da análise da memória de cálculo do contribuinte, constata-se que a maioria dos itens incluídos pelo contribuinte refere-se a óleo diesel utilizado em tratores, bem como manutenção de tratores e implementos agrícolas. Contudo, há de se lembrar que a contribuinte utiliza tais tratores tanto em pomares em produção, próprios e de terceiros, quanto em pomares ainda não produtivos, bem como na manutenção das propriedades de terceiros.**

Mesmo utilizando parte dos tratores da empresa e de terceiros e, consequentemente, óleo diesel, em pomares não produtivos, bem como em áreas rurais de terceiros, o contribuinte não imobiliza nenhum valor referente a estas operações. **Cabe lembrar que plantas frutíferas (pomares) não produtivas, por se tratar de cultura em formação, devem ter todos os seus custos e despesas imobilizadas em conta do ativo imobilizado até a sua primeira produção.**

Como não é este o procedimento adotado pela empresa, ficamos impossibilitados de verificar o quanto das despesas vinculadas a estes tratores e implementos (óleo diesel e manutenções) é efetivamente utilizado em tratores que participam da produção efetiva do contribuinte, motivo pelo qual não consideramos nenhum valor relativo a estas aquisições.

Em relação às despesas com manutenções, ressaltamos ainda que entre as aquisições efetuadas pela contribuinte **incluem-se algumas que claramente deveriam ser destinadas ao ativo Imobilizado, independentemente da situação acima apontada, visto que claramente aumentam o prazo de vida útil dos bens em mais de um ano, como é caso de recauchutagem de pneus, embreagem, bicos injetores, pistões, blocos e cabeçotes (reforma de motores), câmbio, amortecedores, motor de partida, freios e pneus.** Outras aquisições, embora não sejam relacionadas a manutenções, também não podem ser consideradas insumos: estacas e palanques, proteção contra lebre, âncoras, fitilhos, arame farpado e arame galvanizado.

Todos itens que não foram aceitos estão listados na forma do anexo a este relatório. Em relação aos itens não aceitos, observa-se, em adição ao aqui exposto, em relação ao período de agosto de 2004, a manutenção de crédito em data anterior a 09 de agosto, contrariando o disposto na MPV nº 206, de 2004, posteriormente convertida na lei 11.033, de 2004. (e-fls. 78/79 - grifei)

Assim, as glosas dos créditos podem ser segregadas em dois grupos: **a)** créditos de insumos que não são utilizados diretamente na produção: óleo diesel utilizado em tratores que são igualmente utilizados em “*plantas frutíferas (pomares) não produtivas, por se tratar de cultura em formação*”; e **b)** créditos aproveitados como relacionados a insumos que, na verdade, referem-se às despesas relacionados aos bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica (tratores e implementos). O mesmo termo de verificação foi lavrado para os demais pedidos de compensação de créditos de PIS/COFINS referentes aos anos de 2004 a 2007 (relação de processos à e-fl. 74).

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade, afirmando que os créditos foram tomados sobre despesas incorridas na produção, enquadrando-se no conceito de insumo. A defesa foi julgada improcedente pelo acórdão da DRJ assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2004 CRÉDITO DO PIS. INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. Somente os insumos utilizados no processo produtivo poderão ser utilizados para compor créditos do PIS e não os bens ou serviços que devem ser ativados no permanente ou aqueles que

por suas características não são utilizados no processo de produção, além daqueles que são utilizados em atividades que ainda não estão em fase de produção. Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido (e-fl. 161)

Intimada desta decisão em 13/07/2012 (e-fl. 169), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 07/08/2012 (e-fls. 171/186) alegando, em síntese:

(i) a validade dos créditos de insumos sobre despesas com óleo diesel utilizado em tratores e implementos agrícolas;

(ii) direito ao crédito sobre bens diversos (partes, peças, bens destinados ao imobilizado e despesas diversas). Invoca a discussão quanto aos créditos de insumos de PIS e COFINS, indicando que a empresa planta, produz e comercializa maçãs, sendo que os gastos, custos de produção desses bens geram direito ao crédito (e-fl. 186).

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido.

Atentando-se para a peça recursal da empresa, observa-se que a empresa se atém a discussão quanto ao conceito de insumo, aduzindo que a fiscalização adotou um conceito mais restritivo, baseado no IPI, enquanto a empresa entende que os bens foram utilizados em sua produção, sendo cabível o creditamento.

Contudo, se olvida a Recorrente que há, nos autos, dois pontos distintos trazidos pela fiscalização para a glosa dos créditos, que cabem ser analisados de forma segregada: um relacionado ao conceito de insumo e outro relacionado aos bens do ativo imobilizado. Senão vejamos.

### I – DO CONCEITO DE INSUMO: ÓLEO DIESEL EMPREGADO EM TRATORES

Um primeiro ponto se relaciona, tão somente, com o conceito de insumo, vez que a fiscalização entendeu que a fase pré agrícola na produção de maçãs (plantas frutíferas - pomares) não integrariam a produção. Com isso, as despesas com óleo diesel para abastecimento dos tratores, por terem sido igualmente utilizados nessa fase pré produção e não sendo suscetível de separar das despesas incorridas com as fases admitidas como produtivas pela fiscalização (colheita, por exemplo), não dariam direito ao crédito por não terem sido integralmente utilizadas na produção. Vejamos, novamente, o teor no relato fiscal:

**Da análise da memória de cálculo do contribuinte, constata-se que a maioria dos itens incluídos pelo contribuinte refere-se a óleo diesel utilizado em tratores, bem como manutenção de tratores e implementos agrícolas. Contudo, há de se lembrar que a contribuinte utiliza tais tratores tanto em pomares em produção, próprios e**

**de terceiros, quanto em pomares ainda não produtivos, bem como na manutenção das propriedades de terceiros.**

Mesmo utilizando parte dos tratores da empresa e de terceiros e, conseqüentemente, **óleo diesel, em pomares não produtivos, bem como em áreas rurais de terceiros**, o contribuinte não imobiliza nenhum valor referente a estas operações. **Cabe lembrar que plantas frutíferas (pomares) não produtivas, por se tratar de cultura em formação, devem ter todos os seus custos e despesas imobilizadas em conta do ativo imobilizado até a sua primeira produção.**

Assim, quanto às despesas com óleo diesel para os tratores, utilizado na produção e em razão de contratos de arrendamento firmados com terceiros, cabe avaliar o seu enquadramento no conceito de insumo, à luz do art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003.

Com efeito, as contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, dentre as quais os "*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*" (inciso II), ora sob análise.

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.<sup>12</sup>

Cumprе mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo

<sup>1</sup> A título de exemplo, vejam-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que já prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça, exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: "*Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.* Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. (...)" (Número do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal Nº Acórdão 9303-006.108 - grifei)

<sup>2</sup> Como bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final." (grifei)

de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170, entendendo que o "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, **considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**" (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

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 SEQUINTE 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 relativos 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.** (STJ, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018 - grifei)

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os **critérios da essencialidade ou relevância** do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende **como critério da essencialidade** aquele que "diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço", a)"constituindo elemento essencial e inseparável do processo

**produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.**

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.” (grifei)

À luz deste conceito, considerando que a Recorrente se dedica à atividade agroindustrial de produção de maçãs, as despesas com óleo diesel utilizado em tratores devem ser admitidos como insumos da Recorrente, vez que essencial para a sua produção.

À época da fiscalização, a empresa procedeu com a descrição de seu processo produtivo nos seguintes termos:

Processo Produtivo da Empresa

**1 - Roçadas entre as filas de plantas de macieiras com tratores e roçadeiras;**

**2 - Poda de parte dos galhos das macieiras feito manualmente com tesouras e serrotes e os galhos retirados do pomar com tratores e implementos agrícolas;**

3 - Arranquio de árvores velhas, doentes ou defeituosas, com tratores e implementos agrícolas, movimentação de solo, gradeação, preparo e adubação com tratores e implementos agrícolas e plantio de mudas novas, tutoradas com palanques e arames, feitos com tratores e implementos agrícolas;

4 — Tratamento fitossanitário quinzenais das árvores, com tratores e pulverizadores;

5 - Raleio das frutas que ficam em excesso parte com produtos pulverizadas com tratores, e parte manualmente com tesouras;

**6 - Colheita : A fruta é colhida a mão, posta em sacolas, para carregá-las até os bins, que são carregados do meio do pomar por tratores com implementos e transportados até o local onde serão colocados em cima dos caminhões por tratores com empilhadeiras, para serem transportados até as câmaras frias.**

7 - Caiação manual de frutas industriais que ficaram no chão, roçada e limpeza do solo com trator e implementos.

8 - Eventualmente também era comercializada maçã embalada em caixas de papelão com bandejas. (e-fl. 29 – grifei)

Observa-se que os tratores são utilizados em distintos momentos da produção da empresa, sendo cabível o creditamento sobre o óleo diesel utilizado nesses equipamentos. Aqui importante salientar que a fiscalização em qualquer momento coloca em cheque que o óleo diesel não seria utilizado nos tratores, apenas afirmando que não seria cabível o crédito em razão dos tratores serem utilizados “*em pomares ainda não produtivos, bem como na manutenção das propriedades de terceiros.*”

Contudo, a própria fiscalização evidenciou que os pomares não produtivos a que faz referência fazem parte do processo produtivo das maçãs. Com efeito, afirma a fiscalização que esses pomares se referem à **cultura em formação**. Ora, é intuitivo que as mudas desenvolvidas em cultura de formação são essenciais para a própria plantação da árvore de maçã.

Da mesma forma, a fiscalização evidencia que a empresa possuía contratos de parceria com outras pessoas que autorizavam a utilização dos tratores na manutenção das propriedades de terceiros. Como relatado pela própria fiscalização

Em relação aos contratos de parceria agrícola apresentados, é mencionado expressamente que é de responsabilidade da empresa a manutenção das máquinas e equipamentos necessários para o desenvolvimento das atividades, bem como plantio de novas mudas anualmente com fins de reposição, sendo que tudo deve ser "devolvido" ao parceiro nas mesmas condições ao final do contrato. (e-fl. 78)

Assim, não constam dos autos quaisquer elementos trazidos pela fiscalização que possam evidenciar que a empresa não utilizaria os tratores em sua produção ou para o exercício de sua atividade de produção de maçãs, ainda que por meio de contratos de parceria agrícola com terceiros. Com isso, o óleo diesel utilizado nesses tratores deve, sim, ser admitido como insumo.

Nesse sentido, voto no sentido de admitir o crédito de PIS sobre o óleo diesel utilizado nos tratores.

## **II – DOS CRÉDITOS DAS DESPESAS COM MANUTENÇÃO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

Outra discussão distinta da anterior se refere às despesas para manutenção de bens do ativo imobilizado da empresa que, ao contrário do que pretende a Recorrente, não se encerra com a discussão quanto ao conceito de insumo.

Com efeito, desde o início nestes autos, a fiscalização identifica que as despesas com manutenção dos tratores que foram glosadas (recauchutagem de pneus, embreagem, bicos injetores, pistões, blocos e cabeçotes - reforma de motores - , câmbio, amortecedores, motor de partida, freios e pneus), deveriam ser consideradas como créditos relacionados a depreciação de ativos imobilizados, na forma do art. 3º, VI, Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, e não como crédito de insumos como pretendido pela empresa (art. 3º, II, Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003).

Ora, nos termos do inciso VI, dos artigos 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, somente geram direito ao crédito do PIS e da COFINS os bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Nesta hipótese, o crédito é calculado sobre os encargos de depreciação, nos termos do §1º, III dos dispositivos mencionados. Nos exatos termos dos diplomas legais, na redação vigente à época dos fatos geradores autuados:

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

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (...)

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



Assim, a empresa indevidamente tomou os créditos relacionados às partes e peças de manutenção de bens do ativo imobilizado (tratores) como se tratassem de insumos, quando o correto seria, apenas, tomar o crédito dessas despesas como encargos de depreciação dos bens.

Inclusive, a solução de consulta n.º 286/2008 mencionada pela própria Recorrente em sede de fiscalização, e a solução de consulta n.º 480/2009, indicada no Recurso Voluntário, evidenciam que somente são admitidos como créditos de insumos aquelas despesas com manutenções realizadas em bens com vida útil inferior a 1 (um) ano, leia-se, que não se enquadrem como bens do ativo imobilizado. Vejamos o teor das consultas:

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. A partir de 1º de dezembro de 2002, geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep os valores referentes à aquisição de partes e peças de reposição para máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, desde que tais partes e peças sofram alterações (desgaste, dano, perda de propriedades físicas ou químicas) decorrentes de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, e **caso as referidas partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado**, sejam pagas a pessoa jurídica domiciliada no País e sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes. Respeitados tais requisitos, a partir daquela data também os serviços de manutenção em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagos a pessoa jurídica domiciliada no país, geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, **desde que dos dispêndios com tais serviços não resulte aumento de vida útil superior a um ano. Caso resulte aumento de vida útil superior a um ano de dispêndios com partes e peças de reposição para máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda ou com serviços de manutenção dessas máquinas e desses equipamentos, devem tais dispêndios ser capitalizados para servirem de base a depreciações futuras, deles não decorrendo geração de direito a créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep.** A partir de 1º de maio de 2004, por consequência das disposições da Lei nº 10.865, de 2004, os bens e serviços importados utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda também podem gerar créditos, atendidos todos os requisitos legais e regulamentares. (SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 286 de 25 de Agosto de 2008 - grifei)

EMENTA: NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda, **quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas**, são consideradas insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie. Igualmente, também se consideram insumos, para os mesmos fins, os serviços de manutenção nos mencionados máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda, que não acrescentem vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicados, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie. (Solução de Consulta n.º 480 de 18 de Dezembro de 2009)

E, nos presentes autos, a empresa em qualquer momento contesta que os tratores seriam integrantes do ativo imobilizado, não trazendo qualquer elemento modificativo efetivo para a concessão do crédito quanto a esses itens. De fato, a própria Recorrente, em fase de fiscalização, identificou às e-fls. 32/33 uma série de tratores que integravam seu ativo mobilizado e já tinham, inclusive, sido objeto de depreciação.

Acresce-se que, como indicado pela fiscalização no relatório de verificação fiscal, uma vez que não foi possível segregar na contabilidade os valores correspondentes à depreciação, a fiscalização não possuía documentos e informações suficientes para conceder o crédito com fulcro no art. 3º, VI das leis 10.637/2002 e 10.833/2003. E em sua defesa a Recorrente nada acrescenta em relação às despesas referentes à manutenção dos bens imobilizados.

Aqui importante frisar que essa distinção em relação à discussão de insumo (aplicável às despesas com óleo diesel, vista no tópico anterior) em relação aos bens do ativo imobilizado foi delineada na r. decisão recorrida, que assim se manifestou:

b) Conforme bem detalhada a motivação das glosas de despesas com tratores, foi pelo fato que dentre as diversas utilizações com referidas máquinas, muitas delas não poderiam ser aproveitadas no crédito da contribuição, **por serem despesas a serem ativadas no permanente da empresa até que os pomares próprios e de terceiros passem a produzir, enquanto que, não existe qualquer contabilização no permanente, segundo a autoridade fiscal, e, ainda, o fato de que não há qualquer segregação da utilização dos tratores e máquinas agrícolas em áreas próprias, de terceiros em arrendamento e de terceiros, e de áreas em formação, o que impede a possibilidade de aceitação de parte dessas despesas que poderiam estar sendo aplicadas em áreas em produção.** Quanto às empilhadeiras, a que se refere a impugnante, embora pelas características somente pudessem ser utilizadas no processo produtivo não identificou quais seriam, com documentos para tanto;

c) A afirmação de que todos os gastos com diesel, manutenção de máquinas e equipamentos são necessários à produção do produto não leva em conta que para efeito de utilização dos créditos oriundos desses gastos devem estar perfeitamente enquadrados no inciso II do artigo 3º da lei 10.833/2003, ou seja, bens e serviços utilizados como insumo na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **o que não inclui bens que deveriam ser ativados no permanente, nem despesas ou custos de implantação de pomares que ainda não estejam em produção nem atividades em áreas de terceiros;** (e-fls. 164/165)

Ora, essencial novamente<sup>3</sup> firmar que o contribuinte figura como titular da pretensão nas Declarações de ressarcimento e de compensação e, como tal, possui o **ônus de prova** quanto ao **fato constitutivo de seu direito**. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório, demonstrando que o direito invocado existe. O contribuinte traz considerações gerais quanto ao conceito de insumo, sem demonstrar que eventualmente os bens ou serviços não teriam sido ativados ou afastados das despesas de depreciação (Parecer n.º 5/2018).

Assim, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização incorreu em erro ao não reconhecer o crédito pleiteado, em conformidade com os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Como já consignando por esta Turma em outras oportunidade como, por exemplo, no Acórdão n.º 3402-004.763, de 25/10/2017, de minha relatoria.

<sup>4</sup> “Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...) III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;”

Nesse sentido, face a ausência de qualquer elemento modificativo concreto da conclusão alcançada pela fiscalização quanto aos créditos relacionados à manutenção de bens do ativo imobilizado (tratores), cabe ser negado provimento ao Recurso neste ponto.

### **III - DISPOSITIVO**

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer os créditos referentes ao óleo diesel utilizado em tratores.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne