



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11060.900507/2014-81
ACÓRDÃO	3001-004.004 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGROSOLO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2010

CRÉDITO. INSUMO. TEMA 779/STJ. ATIVIDADE DE COMERCIALIZAÇÃO. TRANSPORTE PRÓPRIO.

O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo do PIS e da COFINS, deve observar os critérios da essencialidade ou relevância fixados no Tema 779 do Superior Tribunal de Justiça.

Na atividade de mera comercialização de mercadorias, as despesas com combustíveis, lubrificantes e manutenção de veículos utilizados na entrega dos produtos vendidos constituem encargos inerentes à tradição do bem, não caracterizando prestação de serviço autônoma, nem se qualificando como insumos nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

MANUTENÇÃO DE SILOS. ATIVIDADE COMERCIAL.

Silos destinados ao armazenamento de mercadorias para revenda, no contexto de atividade preponderantemente comercial de revenda, configuram estrutura de apoio à atividade comercial, não se caracterizando como insumos para fins de creditamento por ausência de vinculação direta com processo de produção ou prestação de serviços.

LEI Nº 11.033/2004. ART. 17.

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004 assegura a manutenção de créditos regularmente constituídos, não ampliando as hipóteses legais de creditamento previstas na legislação de regência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Daniel Moreno Castillo (relator), Larissa Cassia Favaro Boldrin e Fabiana Francisco, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Daniel Moreno Castillo, Fabiana Francisco (substituto[a] integral), Larissa Cassia Favaro Boldrin, Marco Unaian Neves de Miranda, Sergio Roberto Pereira Araujo, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

Adoto o relatório elaborado pela DRJ por ter o mesmo resumido a questão posta de forma adequada e esclarecedora, prestigiando, ainda, a eficiência administrativa:

Trata o processo de contestação contra deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento – PER nº 13946.10743.271011.1.1.10-2071, de PIS/Pasep não cumulativo – Mercado Interno, relativo ao 3º trimestre/2010, confirmando o direito creditório de R\$ 689,70, do montante de R\$ 6.569,49 pleiteado, em consequência, foram homologadas parcialmente as compensações declaradas na Dcomp nº 11393.04695.310112.1.3.10-1440, conforme Despacho Decisório da DRF Santa Maria/RS (rastreamento nº 098646992), emitido em 09/03/2015, tendo como enquadramento legal a Lei nº 10.637, de 2002, a Lei nº 10.865, de 2004, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, além do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Segundo o Relatório de Fiscalização, a empresa atua no ramo agrícola, efetuando, dentre outras operações, a compra e venda de insumos agropecuários, comércio de sementes e cereais, realizando operações de vendas de produtos no mercado interno e externo. Nas verificações efetuadas, em relação às operações do mercado interno de PIS e Cofins não cumulativos do 2º e 3º trimestres de 2010 e 2011, e 2º trimestre de 2012, no intuito de avaliar a coerência das informações prestadas nos Dacon, com base em arquivos digitais, em documentação apresentada pela contribuinte, e nas notas fiscais de aquisição, foram constatados valores de despesas com conservação de silos, de combustíveis e lubrificantes e

com conservação de carretas, para os quais não existem previsão legal para o aproveitamento do crédito e, por isso, foi efetuada a glosa nos períodos respectivos. Também foi verificada divergência em relação ao rateio dos custos, despesas e encargos vinculados ao mercado interno e às receitas de exportação, sendo então rateados entre as receitas tributadas no mercado interno e não tributada, levando-se em conta as vendas com alíquota zero, com suspensão e remessa de mercadorias com fim específico de exportação. Foram consideradas no procedimento fiscal, também as vendas de produtos tributados (farelo de soja, de arroz e de trigo, produtos veterinários, trilha, zero espuma e sal) que foram informados no Dacon como de alíquota zero.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada, por intermédio de seu representante legal, apresentou, em 17/04/2015, Manifestação de Inconformidade, alegando omissão do despacho decisório na descrição da matéria, pela falta de clareza, não oferecendo condições de se precisar quais os créditos que não foram admitidos e, especialmente, as razões para tanto, o que impede o exercício constitucional ao contraditório e a ampla defesa.

Diz que a Lei nº 11.033, em seu art. 17, reconheceu que as empresas que exportem produtos possam manter os créditos de PIS e Cofins mesmo quando as vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência, sendo esse exatamente o caso dos autos, onde a empresa realiza vendas para o mercado externo e detém o direito a créditos da não cumulatividade. Ressalta que as legislações instituidoras da não cumulatividade (art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003) foram claras no sentido de assegurar o direito da empresa em apurar créditos de despesas incorridas com combustíveis, lubrificantes e manutenção da frota. Transcreve ementas da esfera administrativa e judicial sobre o assunto. Assevera que ela realiza o seu próprio transporte quando da venda dos produtos, caracterizando a hipótese de frete próprio que, por óbvio, integra a cadeia de produção/comercialização, havendo previsão legal expressa de frete na operação de venda (inciso IX do art. 3º), por isso devem ser considerados os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte dos produtos e se não se identificam com o processo de produção ou transformação de bens, estão relacionados a gastos com a estrutura comercial da empresa.

O acórdão da DRJ vem da seguinte forma ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

Sendo os dados utilizados para embasar o procedimento fiscal extraídos de arquivos e informações apresentados pela contribuinte em confronto aos valores informados em Dacon, e havendo sido demonstrado o resultado apurado pela fiscalização em relatórios e tabelas, com ciência à interessada, não se vislumbra

cerceamento ao direito de defesa, por desconhecimento ou limitação à possibilidade de defesa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO. BENS E SERVIÇOS.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, no sistema da não cumulatividade, os bens e serviços adquiridos e utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens e serviços destinados à venda, como também os gastos utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção dos bens e serviços finais.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS PARA O TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS.

Os gastos com combustível e lubrificantes utilizados em caminhões para o transporte dos produtos vendidos (produto final), não podem ser considerados como insumos geradores de créditos do PIS e da Cofins, por não integrarem quaisquer das etapas de produção de bens destinados à venda.

MANUTENÇÃO DE BENFEITORIAS. MANUTENÇÃO DA FROTA.

Os gastos com manutenção de veículos (carretas) e de instalações e benfeitorias (silos) não podem ser considerados como insumos geradores de créditos do PIS e da Cofins, por não se constituírem em bens utilizados no processo produtivo da empresa, não integrando quaisquer das etapas de produção de bens destinados à venda ou da prestação de serviços.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

No seu recurso o recorrente reitera os termos de defesa que vem esgrimindo, segundo os quais os combustíveis e lubrificantes gastos para o transporte (frete próprio) destinado a venda, bem como a manutenção da frota e dos silos de estocagem são elementos essenciais e indispensáveis para a sua atividade econômica.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Daniel Moreno Castillo, Relator.

1. Tempestividade.

O presente recurso é tempestivo, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma Extraordinária apreciar nos termos do art. 65, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

2. Mérito.

2.1 PIS/COFINS. Não cumulatividade. Insumos. Conceito. Tema 779 do E. STJ.

Segundo o precedente repetitivo no Tema 779, o conceito de insumo para fins de aplicação da legislação tributária das contribuições sociais leva em consideração a relação de essencialidade entre insumo e a atividade econômica da empresa, e não entre o bem/produto e o conceito estreito de vinculação direta com a produção de bens ou prestação de serviços.

Vejamos o teor das teses firmadas nesse precedente vinculativo:

- (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.** (destacamos)

O entendimento da tese é bastante claro e expresso no que tange ao parâmetro sobre o qual a questão da essencialidade deve ser aferida em relação a determinado item considerado como insumo. Esse parâmetro não é o envolvimento direto na fabricação de bem ou prestação de serviço, como vem definindo a Receita Federal do Brasil em atos normativos de inferior hierarquia, pois indevidamente limitado ao ponto de restringir de forma ilegítima a sistemática própria da não cumulatividade, que deve ter a “essencialidade ou a importância” aferida em razão da sua atividade e econômica principal, e não de determinada linha de produção.

Do voto proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques ao abordar a questão da relevância e essencialidade, pode se colher dois pontos fundamentais para a compreensão do alcance do comando proferido de forma qualificada pelo E. STJ.

“Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, **cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**” (e-fl. 25 do voto com destaques adicionados)

O primeiro elemento aborda a indispensabilidade da aplicação do determinado bem ou serviço para o atingimento adequado, sem perda de qualidade do produto em produção. Já a segunda informa de maneira clara que essa qualidade relativa ao processo de fabrico propriamente dita estende-se aos bens e serviços necessários à garantia da qualidade dos produtos fabricados para além da finalização da fase produtiva, pois relaciona-se com a atividade econômica, conceito muito mais abrangente.

Não custa lembrar que, tratando-se de contribuições sociais aferidas pela sistemática base-base, quando da apuração de créditos, critérios de outros tributos que limitam a questão ao tributo-tributo acabam por gerar torção inaceitável da própria não cumulatividade em relação às contribuições. A abrangência da base de incidência das contribuições é muito mais ampla do que uma linha de produção e está associada à atividade econômica da empresa, carecendo de suporte jurídico a defesa de restrição da tomada de créditos a esse recorte restrito (linha de produção), sob pena de afronta à própria não cumulatividade e cometer-se excesso de exação.

Não é outro o entendimento da doutrina nacional, cuja aplicação revela adequada ainda em relação às instruções normativas mais recentes que regulam a matéria:

Porém, isso não significa que o creditamento deva ficar restrito à fase da industrialização ou da produção. Ao limitar o crédito a essa etapa, o Parecer Normativo Cosit n. 05/2018 promoveu uma reedição (em menor escala, mas não menos prejudicial e equivocada) da exegese que, antes do REsp n. 1.221.170/PR, sustentava a validade da aplicação do conceito de insumo do IPI ao regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins. **Trata-se de uma interpretação que não é condizente com o evento imponible do PIS e da Cofins, que, como ninguém desconhece, são tributos que incidem sobre a receita bruta auferida com a venda do produto, e não sobre a sua produção ou fabricação.** Quando não há coerência ou adequação entre o creditamento e o evento imponible do tributo, a técnica da não cumulatividade não atinge o seu objetivo, que é a neutralização do efeito cascata da incidência plurifásico-cumulativa. Isso equivale a uma restrição da não cumulatividade sem previsão legal, ou seja, o mesmo vício que inquinou as Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e 404/2004.¹ (destacamos)

A limitação do creditamento a uma relação estrita com a produção, como definida em atos normativos da Receita Federal, não encontra amparo legal, pois desvirtua o princípio da não cumulatividade, violando o objetivo de neutralizar o efeito cascata das contribuições sociais sobre a receita bruta.

A abrangência da não cumulatividade no PIS e na COFINS, como visto e estabelecido pelo precedente qualificado do E. STJ, está diretamente relacionada à **atividade econômica como um todo**, incluindo todas as etapas e elementos necessários ao desenvolvimento da operação empresarial, desde que sua subtração comprometa a qualidade, a viabilidade ou o resultado da atividade.

Assim, interpretações restritivas que vinculem os créditos exclusivamente à fase produtiva estão em desacordo com os fundamentos legais e jurisprudenciais aplicáveis, além de promoverem uma restrição não prevista em lei, configurando excesso de exação. A leitura

¹ *PIS e Cofins na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo* / Adolpho Bergamini ... [et al.]; coordenação Adolpho Bergamini; revisão Marco Magalhães Peixoto. – 6. ed. rev. e atual. – São Paulo: MP, 2024. fl. 341.

adequada e coerente com o sistema de não cumulatividade exige a observância da **atividade econômica integral**, atribuindo a classificação como insumo para todos os elementos imprescindíveis ou relevantes para a sustentação dessa atividade.

Por outro lado, a exigência de produção de provas específicas para demonstrar a essencialidade de *determinados itens* na atividade econômica deve ser analisada com cautela, sobretudo no que diz respeito àqueles bens ou serviços que, por sua natureza, são invariavelmente necessários à atividade econômica industrial como um todo. A exigência de realização de perícias ou de apresentação de provas adicionais para insumos cuja imprescindibilidade é manifesta e amplamente reconhecida, sujeita a imposição de um ônus excessivo e desproporcional, ou até mesmo pela análise e julgamento de processos industriais que muito se assemelham.

Nesse contexto, a necessidade de comprovação individualizada e pormenorizada seria desarrazoada *em determinados casos*, considerando que esses insumos têm relação direta e intrínseca com a continuidade e a qualidade da produção industrial em qualquer segmento econômico, tratando-se, por exemplo, de itens de aplicação indispensável na indústria (qualquer atividade industrial ou empresarial do determinado ramo de atividade).

Assim, para insumos cuja relevância seja evidente e que integrem processos produtivos de forma recorrente e indispensável, deve-se presumir sua essencialidade, desde que comprovado o custo por meio de adequada documentação fiscal (nota fiscal, etc.), dispensando a necessidade de comprovação adicional por parte do contribuinte, exceto em casos excepcionais devidamente fundamentados pela autoridade fiscal e que não digam respeito a uma glosa genérica, sob a singela rubrica de que não seriam os mesmos insumos no entender do Fisco.

Portanto, para itens cuja imprescindibilidade é evidente e comum a determinadas atividades econômicas, ou até mesmo para aquelas em que o julgador possui conhecimento de causa dada a sua experiência profissional, não se revela razoável a exigência de provas específicas adicionais. Cumpre esclarecer que no caso concreto não há dúvidas sobre os registros da autuada.

Do exposto, passamos à análise de cada um dos itens relacionados ao conceito de insumo, de forma a viabilizar a compreensão da sua imprescindibilidade para com a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte.

2.2 Combustível e lubrificantes.

A recorrente aduz que os gastos incorridos com combustível e lubrificantes se derem dentro das operações essenciais da empresa, uma vez que a sua frota teria consumido tais insumos quando do transporte destinado à venda das mercadorias. Traça considerações sobre a essencialidade desses insumos para a atividade econômica que explora, considerações essas com as quais comungo.

A empresa, na forma do seu contrato social de e-fl. 43, afasta dúvida de que a empresa tem no seu objetivo social o transporte de bens e cargas a granel, atividade que explora

economicamente e que, sem o consumo direto de combustível e lubrificantes simplesmente não roda. A livre exploração direta do serviço de transporte, ainda que próprio, como atividade econômica faz do combustível e do lubrificante insumos essenciais para que os bens cheguem aos seus destinatários.

Logo, nos termos dos artigos 3º e incisos II das Leis 10.637/02 e 10.833/03, e ainda, nos fundamentos do Tema do E. STJ, no caso concreto o combustível e o lubrificante são de fato e direito insumos sob os quais o recorrente pode tomar créditos de PIS/COFINS dada a essencialidade de tais insumos para atividade econômica do contribuinte.

2.3 Manutenção de silos e da frota.

Assim como no item anterior, a frota é o coração da atividade econômica de uma empresa transportadora cerealista. É com a frota que o recorrente desenvolve parte relevante da sua atividade econômica, na forma do contrato social da recorrente. A manutenção, seja ela preventiva, corretiva ou preditiva, sempre enseja a possibilidade de tomada de créditos de PIS/COFINS, haja vista que trata-se de atividade essencial para que a frota esteja apta e segura para transportar o trecho final de vendas, entregando os bens aos seus destinatários finais.

Não importa, para as contribuições sociais, se a etapa em que o insumo é aplicado é inicial, intermediária ou ao final do processo produtivo, ou da linha de produção. A negativa de creditamento está respaldada, principalmente, sob o argumento de que o combustível e lubrificante é aplicado em etapa posterior ao processo de industrialização, ao ponto em que a legislação restringiria essa aplicação ao processo de fabrico dos bens.

Tal entendimento, com o devido respeito, confunde práticas restritas a impostos como o IPI, cujo alcance e resguardo dos créditos de fato e direito são restritos aos insumos que efetivamente são aplicados durante o processo de industrialização. Como visto alhures, a base de incidência (créditos e débitos) das contribuições sociais é muito mais amplo do que o conceito de industrialização e está aderido ao critério de atividade econômica, muito mais amplo, tanto do ponto de vista de créditos como de débitos.

No mesmo sentido esse C. CARF já decidiu de forma firme, a saber:

Numero do processo: 10660.905814/2012-64

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Tue Nov 23 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Fri Feb 25 00:00:00 UTC 2022

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008 NÃO-

CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR. O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Então, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

COMBUSTÍVEIS. FROTA PRÓPRIA. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. O combustível adquirido para o transporte em frota própria de produtos acabados gera crédito da não-cumulatividade da COFINS, por subsunção ao conceito de "frete na operação de venda", nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

INSUMO. FRETE DE LEITE IN NATURA. POSSIBILIDADE. Os fretes de aquisição de matérias-primas são essenciais e relevantes, com crédito assegurado no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Numero da decisão: 3301-011.454

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas dos fretes de leite in natura. E, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes ao combustível adquirido para o transporte em frota própria de produtos acabados. Vencido o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes que negava provimento ao recurso voluntário nesse tópico. (documento assinado digitalmente) Liziane Angelotti Meira - Presidente (documento assinado digitalmente) Semíramis de Oliveira Duro - Relatora Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Marcelo Costa Marques de Oliveira (suplente convocado) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Nome do relator: Semíramis de Oliveira Duro

Por fim, dos autos colhe-se por inferência que não se trata de frete de produto acabado entre estabelecimentos, mas de transporte próprio para a entrega das mercadorias adquiridas. Frete próprio destinado à venda.

No que toca aos silos, uma questão inicial deve ser destacada, pois relevante para o deslinde da questão. O esclarecimento de que os valores em questão foram glosados pela Fiscalização sob o argumento de que os mesmos não se enquadrariam no conceito de insumos, nada foi tratado em relação a tais gastos serem integrante do ativo não circulante da empresa.

20. Das divergências encontradas conforme valores na tabela "créditos passíveis de ressarcimento", a com título "Outras operações com direito à crédito", pois, foram lançados nos Dacon's valores de despesas de conservação de silos e dos

caminhões, despesas com combustíveis e lubrificantes, sendo que não existe previsão legal, por isso, excluímos estes valores da base de cálculo dos créditos. (e-fl. 17)

A despeito de a DRJ abordar a questão sob o viés duplo, tanto pela ótica da eventual integração a ativo imobilizado (caso aumente a vida útil do bem principal ativado por mais de 12 meses), ou insumo, caso a manutenção não apresente tais características, porém aponta para a *suposta* “falta de previsão legal” autorizadora da tomada dos créditos pretendidos pelo contribuinte. A DRJ busca aplicar a legislação do IRPJ como norte de balizamento para a aplicação de créditos relacionados às contribuições sociais, porém tal tentativa não se revela adequada, principalmente depois do precedente qualificado do E. STJ que esclareceu o conceito de insumo em relação às referidas contribuições.

A própria Fiscalização tratou de identificar quais seriam as atividades econômicas da recorrente à e-fl. 15, o que é confirmado pela consolidação ao contrato social e sua cláusula quinta que trata do objeto (e-fl. 43):

8. A empresa citada acima atua no ramo agrícola, efetuando, entre outras operações, a compra e venda de insumos agropecuários, **comércio de sementes e cereais**, efetuando operações de vendas de produtos no mercado interno e externo

QUINTA: O ramo de atividade da empresa é o de transporte rodoviário intermunicipal de cargas em geral e cereais próprios e de terceiros; transporte rodoviário de produtos perigosos; plantio, beneficiamento, moagem, industrialização e preparação de alimentos de origem vegetal; transformação, secagem, limpeza e comercialização no atacado e no varejo de produtos agrícolas próprios e de terceiros; exploração agropecuária; produção e comercialização no atacado e no varejo de sementes; comércio atacadista e varejista, representação, importação e exportação de defensivos agrícolas, calcário, cereais, sementes de cereais, forrageiras, ração, produtos e medicamentos veterinários e implementos agrícolas; exploração de serviços aéreos especializados de proteção à lavouras, constituídos de polvilhamento, semeadura, adubação e povoamento de águas: assistência técnica agrônoma. elaboração e execução de projetos agropecuários, representação comercial de máquinas, equipamentos e outros insumos para a agricultura, inclusive adubos, fungicidas, inseticidas e produtos destinados ao controle biológico de doenças e pragas das lavouras e comércio varejista de combustíveis, óleos e lubrificantes.

É cediço, sem que se tenha que realizar uma perícia ou verificação *in loco*, que o silo é a estrutura de engenharia projetada para o armazenamento seguro, controlado e eficiente de produtos agrícolas a granel, como são as sementes e os cereais. Podem ser também aplicados a outros produtos a granel como rações.

Os silos têm a função precípua de controlar umidade e temperatura, preservando a qualidade do bem estocado, mas na atividade econômica da empresa também garante

padronização e rastreabilidade, otimizando a logística do transporte. Fica evidente a essencialidade do bem em questão para a operação da atividade econômica do contribuinte, inclusive com aplicação direta na mesma.

As glosas, como pode ser bem capturado pelo item 20 do Relatório de Fiscalização acima reproduzido, a questão que fundamentou a glosa não está relacionada a uma vedação de apropriação de tais créditos como parte de ativo imobilizado, mas sim o fato de a Fiscalização ter entendido que tais custos não poderiam se enquadrar no conceito de insumos. Temos assim o fato de que tais gastos foram suportados pelo contribuinte e que todos estão associados à manutenção dos silos no contexto de insumo, e não de agregado a imobilizado.

Nessa esteira, fica claro que a manutenção dos silos é parte indissociável e essencial da atividade econômica do recorrente, sem o qual a mesma deixa de ter a possibilidade de estocar e armazenar os grãos que comercializa. Os gastos com a manutenção desses equipamentos é um insumo inerente ao tipo de armazenamento em questão e está inserido no conceito de insumo que o E. STJ deu à legislação Federal que regula as contribuições sociais em questão.

3. Lei 11.033/2004.

A Fiscalização, no item 12 do seu Relatório (e-fl. 15) aponta para a o artigo 17 da Lei 11.033/2004 como integrante da sua metodologia e apuração. Já o contribuinte recorrente aponta para a referida norma indicando que a apropriação de crédito proporcional às saídas não oneradas pelas contribuições, incluídas as exportações, devem autorizar a tomada de créditos. Vejamos a legislação em questão:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Nos autos fica evidente haver um rateio entre operações internas e exportações/não oneradas (suspensão; isenção; alíquota zero; não incidência). A DRJ assim se manifestou:

Dessa forma, é importante esclarecer, uma vez que foi uma das argumentações trazidas pela contribuinte, que é nítido que o reconhecimento parcial dos créditos pretendidos não decorreu em razão do art. 17 da Lei nº 11.033, como quer acreditar a interessada. Ao contrário, grande parte dos créditos reconhecidos pela autoridade administrativa decorreram, justamente, pela aplicação do referido dispositivo que garante a manutenção dos créditos pelo vendedor de produtos sujeitos à suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, das aquisições vinculadas a essas operações.

Na parte que não integra a “grande parte” a que se refere a DRJ, o crédito deve ser proporcionalmente assegurado ao contribuinte, na medida de operações de saída não submetidas à oneração pelas contribuições, sempre que esses insumos afetados a essas saídas desoneradas sofram a incidência das contribuições nas respectivas entradas.

Nesse sentido, dou provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas relativas aos combustíveis, lubrificantes e manutenção de silos e frota, bem como asseguro a aplicação da Lei 11.033/04 a insumos onerados pelas contribuições, observado o rateio proporcional entre saídas com e sem incidências.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira, Redator designado.

Peço vênia ao Ilustre Relator para apresentar divergência. Embora concorde com o relatório apresentado, divirjo quanto ao mérito, especificamente no que tange ao enquadramento das despesas de combustíveis, manutenção de frota e manutenção de silos como insumos geradores de crédito no regime não cumulativo, no caso concreto.

Entendo que a decisão recorrida (Acórdão da DRJ) aplicou corretamente a legislação ao indeferir os créditos, devendo ser mantida integralmente.

I. DA ATIVIDADE DA RECORRENTE E DA LIMITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO

A controvérsia central reside na subsunção dos gastos da Recorrente ao conceito de insumo definido pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, à luz do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 779.

A análise dos autos, notadamente do Relatório Fiscal e dos documentos societários, demonstra que a Recorrente atua preponderantemente no ramo agrícola, efetuando a compra e venda de insumos agropecuários, sementes e cereais. Trata-se, na realidade fiscalizada nestes autos, de atividade preponderantemente comercial de revenda.

No regime não cumulativo, a legislação estabelece distinções claras quanto às hipóteses de creditamento:

- para a indústria e os prestadores de serviços, admite-se o crédito relativo a insumos (bens e serviços utilizados na produção ou na prestação);
- para o comércio, admite-se o crédito relativo aos bens adquiridos para revenda.

O precedente vinculante do STJ (Tema 779) define o conceito de insumo à luz dos critérios da essencialidade ou relevância para o processo produtivo ou para a prestação de serviços. Não há, contudo, autorização legal ou jurisprudencial consolidada para estender tal conceito a despesas operacionais típicas da entrega de mercadorias no âmbito de atividade comercial de revenda, sob pena de desvirtuamento dos limites estabelecidos pelo art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

II. COMBUSTÍVEIS E MANUTENÇÃO DE FROTA PRÓPRIA

A Recorrente pleiteia o aproveitamento de créditos relativos a combustíveis e à manutenção de veículos utilizados para o transporte de produtos por ela comercializados, sob o argumento de essencialidade.

Entretanto, a análise técnica da operação evidencia óbices ao creditamento.

a) Natureza jurídica da operação

Quando uma empresa comercial vende mercadorias e utiliza veículos próprios para entregá-las, está cumprindo a obrigação de dar, consistente na tradição do bem vendido. Não se verifica, nesse contexto, a prestação de serviço de transporte autônoma, mas sim a conclusão da operação mercantil de compra e venda.

Conforme bem apontado pela decisão de primeira instância, tais gastos ocorrem em momento posterior à produção e não integram processo produtivo, caracterizando-se como despesas de venda, típicas da atividade comercial.

b) Inaplicabilidade do art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003

O art. 3º, inciso IX, autoriza o creditamento relativo a frete na operação de venda, quando o ônus é suportado pelo vendedor. O termo “frete”, tal como empregado pelo legislador, refere-se à remuneração de serviço de transporte, o que não se confunde com custos internos decorrentes do transporte realizado com frota própria, tais como combustível, peças e manutenção.

A legislação tributária que outorga benefício fiscal deve ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN. A equiparação entre custos de transporte próprio e frete configuraria interpretação extensiva ou analógica para criação de crédito não expressamente previsto em lei, o que não se admite.

c) Distinção em relação ao precedente Johann Alimentos (STJ)

O precedente do STJ no REsp nº 1.235.979/RS envolveu discussão específica acerca da caracterização da atividade exercida como prestação de serviços de transporte, situação fática diversa da verificada nos presentes autos.

No caso em exame, a fiscalização consignou que os custos glosados referem-se estritamente ao transporte de produtos vendidos (produto final), o que atrai a natureza de despesa comercial, afastando o enquadramento como insumo de prestação de serviços.

III. MANUTENÇÃO DE SILOS

No que se refere às despesas com manutenção de silos, aplica-se raciocínio análogo.

No contexto da atividade preponderantemente comercial da Recorrente, os silos funcionam como instalações destinadas à armazenagem de mercadorias para posterior revenda. A manutenção de ativos imobilizados utilizados para a guarda de estoque não se confunde com insumo aplicado na produção de bens.

Inexistindo demonstração de processo industrial de transformação no qual os silos integrem efetivamente a linha de produção, tais dispêndios caracterizam-se como custos de conservação de patrimônio e de instalações comerciais.

O critério da essencialidade previsto no Tema 779 do STJ exige pertinência direta com o processo de produção ou de prestação de serviços. Manter o estoque em condições adequadas para a venda é inerente à atividade comercial, mas não transmuta despesas de manutenção predial ou de benfeitorias em insumos produtivos geradores de crédito.

IV. **DA INAPLICABILIDADE DO ART. 17 DA LEI Nº 11.033/2004 COMO FUNDAMENTO AUTÔNOMO DE CREDITAMENTO**

Por fim, quanto à aplicação do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, cumpre destacar que referido dispositivo constitui norma de manutenção de créditos validamente constituídos, e não de concessão originária.

O referido artigo impede o estorno de créditos legítimos quando a venda subsequente ocorre com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, mas não tem o condão de transformar despesas que não se qualificam como insumo em créditos passíveis de ressarcimento.

A decisão recorrida esclareceu que os créditos reconhecidos como válidos já se beneficiaram da aplicação do art. 17. A glosa objeto destes autos decorreu da natureza das despesas (combustíveis, lubrificantes e manutenção), que não se enquadram nas hipóteses de creditamento previstas no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 para a atividade comercial, independentemente do destino das vendas.

V. CONCLUSÃO

Diante do exposto, considerando que a atividade preponderante fiscalizada possui natureza comercial e que as despesas glosadas referem-se à tradição de mercadorias (frota própria) e à conservação de instalações de armazenagem de estoque (silos), não havendo, no caso concreto, subsunção das referidas despesas ao conceito de insumo tal como definido pelo STJ, nem previsão legal para creditamento sobre transporte próprio na revenda:

Voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se integralmente a decisão recorrida.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente e Redator designado