



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13888.002288/2005-83  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.032 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de novembro de 2020  
**Recorrente** USINA DA BARRA S/A ACUCAR E ALCOOL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/07/2005

**DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS.**

Para fins de PIS e de COFINS a essencialidade diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência e a 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

**COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS PARA EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE GERAÇÃO DE CRÉDITOS DE CONTRIBUIÇÕES.**

Os combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação não geram créditos de contribuições por falta de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes aos custos com: ferramentas e materiais utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana e na destilaria de álcool; Movimentação de máquinas e veículos utilizados na colheita e no transporte de matéria prima dos fundos agrícolas para a indústria; Combustível para transporte de mão de obra para plantio, tratos culturais, colheita e industrialização, bem como de agrimensores, engenheiros agrônomos e outros empregados qualificados, em veículos próprios e de terceiros; Mão-de-obra paga a pessoa jurídica para manutenção da mecanização industrial; Transporte de resíduos industriais (vinhaça) pagos a pessoas jurídicas; Manutenção dos equipamentos industriais; e Aluguel dos imóveis rurais. Vencidos: os Conselheiros Vinicius Guimarães, Walker Araújo e Jorge Lima Abud quanto aos custos com combustível para transporte de mão de obra para plantio, tratos culturais, colheita e industrialização, bem como de agrimensores, engenheiros agrônomos e outros empregados qualificados em veículos próprios e de terceiros. O relator quanto aos custos com

combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação. Designado para redigir o voto vencedor quanto à impossibilidade de aproveitamento dos custos com combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação o Conselheiro Jorge Lima Abud

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad – Relator

(documento assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud – Redator Designado

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

## Relatório

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discutem-se glosas sobre créditos pleiteados pela Recorrente, especificamente PIS na sistemática não cumulativa.

No TVF de e-fls. 429 e no Despacho Decisório de e-fls. 460 há os motivos das glosas dos créditos pleiteados pela Contribuinte, nos seguintes termos:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação (fls. 01/02), protocolizada em 12.08.2005, que utiliza crédito de PIS/Pasep não-cumulativo apurado no período de **julho de 2005**, no valor de **R\$ 120.624,90** (cento e vinte mil, seiscentos e vinte e quatro reais e noventa centavos), em virtude da não incidência deste tributo sobre as receitas das operações de mercadorias para o exterior, conforme a Lei n- 10.637/2002 e IN SRF n.º 247/2002.

(...)

Sinteticamente, foram realizadas as seguinte glosas:

- a) bens utilizados como insumos
- b) despesas com fretes e armazenagem
- c) despesas de arrendamento agrícola e de projeto social
- d) despesas de depreciação do ativo imobilizado
- e) créditos presumidos da agroindústria
- f) rateio proporcional

Do despacho decisório que glosou todo o crédito pleiteado a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade de e-fls. 470, na qual suscita os seguintes bens que, no seu entendimento, gerariam créditos.

Neste ponto é imprescindível agrupar os bens alegados pela Recorrente em tópicos.

#### **Bens utilizados como insumos**

1 –ferramentas e materiais utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana e na destilaria de álcool (e-fls. 477).

2 – Combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação. (e-fls. 478).

3 –Custos (sem especificar exatamente quais) com a movimentação de máquinas e veículos utilizados na colheita e no transporte de matéria prima dos fundos agrícolas para a indústria. (e-fls. 478).

4- Combustível para transporte (sem especificar de onde para onde) de mão de obra para plantio, tratos culturais, colheita e industrialização, bem como de agrimensores, engenheiros agrônomos e outros empregados qualificados em veículos próprios e de terceiros. (e-fls. 478).

#### **Serviços utilizados como insumos**

5- mão de obra paga a pessoa jurídica para manutenção da mecanização industrial (e-fls. 480)

6 - transporte de resíduos industriais (vinhaça) (e-fls. 480)

7 – manutenção dos equipamentos industriais (e-fls. 480)

8 - armazenagem de álcool e açúcar (e-fls. 480)

9 – transporte de álcool e açúcar “para fins de exportação” (e-fls. 480)

10 – despesas portuárias (e-fls. 480)

#### **Bens e serviços adquiridos de pessoas físicas.**

11 – serviços pagos a pessoas físicas para transporte de resíduos da indústria para a lavoura, como fertilizante. (e-fls. 480)

12 – serviços pagos referentes à armazenagem de açúcar. (e-fls. 480)

#### **Despesas com exportação.**

13 – custos com serviços portuários relativos ao recebimento, armazenagem e embarque de mercadorias, com amparo no artigo 6, §1º e 3º da Lei 10.833/03 (e-fls. 481)

14 – custos com transporte rodoviário (sem especificar quais) para os terminais portuários. (e-fls. 481)

15 – despesas com estadias, que trata como custo adicional ao frete, pela demora no recebimento. (e-fls. 481)

16 – Despesas com exportação excluídas por proporcionalidade. (e-fls. 481)

### **Depreciação**

17 – depreciação da colhedeira de cana. (e-fls. 482)

18 - depreciação do local onde aloja a cana colhida (e-fls. 482)

19 – depreciação do laboratório de desenvolvimento agrônômico que estuda novas tecnologias relativas à cana, ao solo e ao clima. (e-fls. 482)

20 – Menciona o transporte agrícola neste capítulo da Manifestação de Inconformidade, sem especificar se diz respeito à depreciação dos equipamentos ou outro argumento. (e-fls. 482)

### **Despesas de Arrendamento agrícola.**

21 – Crédito sobre o aluguel das fazendas nas quais planta a cana. (e-fls. 483)

O acórdão da DRJ em Ribeirão Preto, ao analisar a Manifestação de Inconformidade, manteve todas as glosas.

### **O acórdão apontou ainda que não teriam sido impugnadas as seguintes glosas: (e-fls. 508)**

(i) despesas de depreciação do ativo imobilizado – item “d”

(ii) crédito presumido da agroindústria. – item “e”

(iii) conta “aluguel projeto social” – item “c”

As matérias arguidas pela Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade foram assim decididas pela DRJ:

### **Bens utilizados como insumo.**

Mantidas as glosas em razão do entendimento de que os bens não se desgastariam em contato com o produto final.

### **Serviços utilizados como insumo.**

Mantidas as glosas em razão do Recorrente não haver se desincumbido do ônus de identificar especificamente cada serviço, apontando a nota fiscal, data e valores, partindo de uma negativa geral.

Apontou que houve destaque específico em relação aos “serviços de manutenção da mecanização industrial e transporte de resíduos industriais (vinhaça)”, mas que estes serviços não seriam aplicados ou consumidos no produto final.

Mantidas as glosas dos valores pagos a pessoas físicas por expressa vedação legal à utilização destes créditos (Lei 10.833/2003, art. 3º, parágrafo 3º).

#### **Despesas com fretes e armazenagem.**

A glosa foi mantida em razão do fato de que este direito (de descontar créditos calculados em relação a armazenagem de mercadorias e frete nas operações de vendas) somente foi reconhecido a partir da Lei 10.833/03, publicada em 29 de dezembro de 2003, praticamente um ano após a lei 10.637/2002.

#### **Depreciações.**

A glosa foi mantida em razão do fato de que a Recorrente não teria se desincumbido do ônus de provar que as despesas contabilizadas nas contas “administração e planejamento e laboratório industrial e micro” são insumos, apontando que “As simples e vagas alegações, sem quaisquer provas que as embasem, não tem o condão de elidir a verificação fiscal e o correto enquadramento fiscal das glosas. Não constam, no TIF, glosas das demais despesas de depreciação citadas n manifestação de inconformidade.”

#### **Arrendamento Agrícola.**

A glosa foi mantida a partir do entendimento de que a expressão prédio não poderia ser interpretada para abranger também uma fazenda.

#### **Método de apuração do crédito presumido.**

Como o interessado obtém receitas de venda de açúcar sujeita à incidência não cumulativa, e de álcool carburante, sujeito à incidência cumulativa, seus custos, encargos e despesas comuns estão sujeitas a diferentes sistemáticas de apuração, na forma do artigo 3º da Lei n. 10.637/2002, §§ 7º, 8º, e 9º.

A DRJ, identificando que a Recorrente não possui sistema de contabilidade de custos integrada com a escrituração, aplicou o método de rateio proporcional aos custos, despesas e encargos comuns.

Como resultado da análise do processo pela DRJ foi lavrada a seguinte ementa abaixo transcrita.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/07/2005

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Art. 58, do Decreto 7.574, de 2011).

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/07/2005

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos do COFINS não cumulativo, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento do PIS Não Cumulativo incidente em suas aquisições, vedado o aproveitamento de créditos decorrentes de pagamento de serviços a pessoas físicas.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM ARMAZENAGEM E FRETES.

As despesas com frete na venda do produto final e armazenagem só dão direito a crédito da contribuição nas operações de venda, desde que o ônus tenha recaído sobre o vendedor, inexistindo previsão legal para a inclusão de outras despesas, mesmo que complementares a essas operações.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ALUGUEL DE PRÉDIOS. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

As despesas com aluguel de prédios são passíveis de aproveitamento como crédito da contribuição. Não é permitida a extensão do conceito para o aproveitamento com despesas com arrendamento agrícola, dada a interpretação restritiva das normas que criam direitos em matéria tributária

DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS COMUNS VINCULADOS A RECEITAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA CUMULATIVA E NÃO CUMULATIVA. RATEIO PROPORCIONAL. NECESSIDADE.

No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência cumulativa e não cumulativa, não havendo sistema contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessário se faz a apropriação por meio de rateio proporcional, nos termos do disposto no § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada com a decisão prolatada pela DRJ a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 519) por meio do qual reitera os argumentos já trazidos e submete a questão ao CARF.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

### 1 Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual dele conheço.

### 2 Preliminar de nulidade (elaborada no corpo do Recurso - e-fls. 540)

A Recorrente alega que o procedimento fiscal foi nulo em razão dos serviços haverem sido executados de forma precária, verbis:

Necessário também esclarecer que não buscou a fiscalização análise dos fatos e da atividade da empresa, razão pela qual pela simples análise de contas contábeis não é possível concluir pela inexistência do crédito. Não é a conta contábil que revela o direito de crédito, mas a natureza da operação realizada e dos tributos envolvidos.

Como já informado anteriormente, presunção sem amparo em lei não torna eficaz o procedimento fiscal, devendo ser considerado nulo o procedimento fiscal, para que não seja ferido o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Todavia, não aponta prejuízo, muito menos em que medida a presunção supostamente realizada pela fiscalização haveria maculado seu direito, razão pela qual a preliminar deve ser afastada.

Este colegiado tem entendimento no sentido de que não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância quando esta atende aos requisitos formais previstos no art. 31 do Decreto nº 70.235/72, bem como sendo inexistentes as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do mesmo diploma legal. Não ocorre preterição do direito de defesa quando se verifica que foi oportunizada a ampla defesa e o contraditório; que as decisões estão devidamente fundamentadas; e que o contribuinte, pelo recurso apresentado, demonstra que teve a devida compreensão da decisão exarada.

Por este motivo, afasto a preliminar.

### 3 Matérias que a DRJ tratou como não impugnadas. (e-fls. 540)

O acórdão em exame apontou que não teriam sido impugnadas as seguintes glosas: (e-fls. 508)

(i) despesas de depreciação do ativo imobilizado – item “d”

(ii) crédito presumido da agroindústria. – item “e”

(iii) conta “aluguel projeto social” – item “c”

No Recurso Voluntário a Recorrente alega genericamente que abordou todas as matérias, todavia faz uma confusão ao afirmar que abordou as despesas de depreciação do ativo imobilizado, aquisição de insumo de pessoa física e despesas contidas na conta de aluguel “projeto social”.

“Como se vê da Manifestação de Inconformidade constante dos autos, a Recorrente se manifesta expressamente sobre as despesas de depreciação do ativo imobilizado, assim como a **aquisição de insumo de pessoa física** e despesas contidas na conta de aluguel 'Projeto Social'”

No Recurso Voluntário ela afirma que abordou um ponto que não estava listado como “não impugnado” (aquisição de insumo de pessoa física), e se mantém silente quanto ao “crédito presumido da agroindústria”.

Quanto à depreciação, na Manifestação de Inconformidade foram abordados expressamente: 17 – depreciação da colhedeira de cana. (e-fls. 482) 18 - depreciação do local onde aloja a cana colhida (e-fls. 482) 19 – depreciação do laboratório de desenvolvimento agrônômico que estuda novas tecnologias relativas à cana, ao solo e ao clima. (e-fls. 482) 20 – Menciona o transporte agrícola neste capítulo da Manifestação de Inconformidade, sem especificar se diz respeito à depreciação dos equipamentos ou outro argumento. (e-fls. 482)

O crédito presumido da agroindústria, apesar de tratado na Decisão da DRJ como matéria não impugnada, foi objeto de decisão, no que diz respeito tão somente ao método de apropriação, razão pela qual esta matéria (método de apropriação) pode ser analisada por este Colegiado.

Efetivamente não há menção à conta “Aluguel projeto social” na Manifestação de Inconformidade, nem no Recurso Voluntário.

Desta forma, podem ser analisadas as matérias “depreciação do ativo imobilizado” e “método de apropriação do crédito presumido da agroindústria”

Reconhece-se a definitividade da matéria “aluguel projeto social”.

#### **4 Definição do conceito de insumo.**

A respeito do conceito de insumo, principalmente no âmbito deste colegiado, adoto e transcrevo o voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède no processo 13656.721092/2015-97.

*“Relativamente à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:*

*Lei nº 10.637/2002:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - (VETADO)*

*IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

*VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.*

*IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*Lei nº 10.833/2003:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF n.º 247/2002, e artigo 8º da IN SRF n.º 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos:*

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*[...]§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

*A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST n.º 181/1974 e n.º 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade*

*com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.*

*Por fim, uma terceira corrente, que defendeu, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.*

*Todavia, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:*

#### EMENTA

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

#### ACÓRDÃO

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-*

*lhes parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.*

*Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.*

*Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).*

*NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO*

*MINISTRO RELATOR*

*O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:*

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

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

*Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.*

*No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).*

*Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).*

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

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

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

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

*As teses propostas pelo Ministro-relator foram:*

*43. 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.*

*A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI n.º 63/2018, com a seguinte ementa:*

*Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

*Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2.º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.*

*Nota Explicativa do art. 3.º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.*

*O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:*

*"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(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 Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a conseqüente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no

*RESP n.º 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.*

#### *V Encaminhamentos*

*69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, c/c o art. 2.º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, nos termos seguintes:"*

*Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo n.º 5/2018, com a seguinte ementa:*

*Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.*

*Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.*

*Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:*

*a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:*

*a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;*

*a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;*

*b) 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, seja”:*

*b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;*

*b.2) “por imposição legal”.*

*Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3.º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3.º, inciso II.*

*Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado*

*da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).*

*Por outro lado, entendeu que o julgamento não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).*

*Destarte, embora ainda pendente de julgamento de embargos de declaração, dada a edição da Nota SEI n.º 63/2018, adoto a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, nos termos do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF.*

*Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:*

*1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;*

*2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de*

*pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

*Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todos os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre alguns gastos gerais de fabricação e sobre as despesas comerciais.*

*Considero que o critério da essencialidade não destoou significativamente do entendimento que vinha sendo por este relator, especificamente no que concerne a afastar o creditamento sobre as despesas operacionais das empresas como inseridas na definição de insumo. Por outro lado, o critério da relevância abre espaço para que determinados custos, ainda que não essenciais (intrínsecos, inerentes ou fundamentais ao processo) possam gerar créditos por integrar o processo de produção, seja por singularidades da cadeia produtiva, seja por imposição legal.*

*A partir das considerações acima, afasto a tese da recorrente de que todos os custos e despesas necessários à obtenção das receitas gerariam créditos das contribuições, o que equivaleria, em outros termos, à tese do IRPJ, ou seja, todos os custos e despesas operacionais dedutíveis para o IRPJ gerariam créditos da contribuições. Assim, despesas operacionais, como as administrativas e de vendas, embora necessárias à recorrente para exercer suas atividades em geral, não se enquadram no normativo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR."*

Feitas estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos relacionados ao itens glosados pela fiscalização.

É importante ainda destacar que tratando-se de uma agroindústria, é necessário pontuar que a fase rural integra a produção final do bem.

Os itens seguirão a sequência do Recurso Voluntário, que não coincide com a da Manifestação de Inconformidade, nem com a do Acórdão Proferido pela DRJ.

## **5 Bens utilizados como Insumos (e-fls. 535)**

A glosa sobre os “bens utilizados como insumos” (e-fls. 431) se deu em razão do fato de que a fiscalização admitiu que alguns deles não se adequavam à definição do conceito vigente à época.

No TVF (e-fls. 430) há menção de que a Recorrente complementou as documentação originalmente apresentada, o que foi suficiente para a identificação das contas contábeis.

A Recorrente impugnou as glosas dos “bens utilizados como insumos” na Manifestação de Inconformidade, apontando o seguinte:

Bens utilizados como insumos

- 1 –ferramentas e materiais utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana e na destilaria de álcool (e-fls. 477).
- 2 – Combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação. (e-fls. 478).
- 3 –Custos (sem especificar exatamente quais) com a movimentação de máquinas e veículos utilizados na colheita e no transporte de matéria prima dos fundos agrícolas para a indústria. (e-fls. 478).
- 4- Combustível para transporte (sem especificar de onde para onde) de mão de obra para plantio, tratos culturais, colheita e industrialização, bem como de agrimensores, engenheiros agrônomos e outros empregados qualificados em veículos próprios e de terceiros. (e-fls. 478).

A DRJ manteve as glosas em razão do entendimento de que os bens não se desgastariam em contato com o produto final.

Quanto à prova da essencialidade e relevância dos bens, aponto a existência de laudo técnico produzido pela USP e juntado aos Autos.

A partir do vigente conceito de insumos voto por reverter as glosas sobre ferramentas e materiais utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana e na destilaria de álcool, combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação, custos com a movimentação de máquinas e veículos utilizados na colheita e no transporte de matéria prima dos fundos agrícolas para a indústria, combustível para transporte de mão de obra para plantio, tratos culturais, colheita e industrialização, bem como de agrimensores, engenheiros agrônomos e outros empregados qualificados em veículos próprios e de terceiros.

## **6 Serviços utilizados como Insumos (e-fls. 537)**

A glosa sobre os “serviços utilizados como insumos” se deu em razão do fato de que a fiscalização admitiu que alguns deles não se adequavam à definição do conceito vigente à época, bem como em razão do Recorrente não haver se desincumbido do ônus de identificar especificamente cada serviço, apontando a nota fiscal, data e valores, partindo de uma negativa geral.

Apontou que houve destaque específico em relação aos “serviços de manutenção da mecanização industrial e transporte de resíduos industriais (vinhaça)”, mas que estes serviços não seriam aplicados ou consumidos no produto final.

No TVF (e-fls. 430) há menção de que a Recorrente complementou as documentação originalmente apresentada, o que foi suficiente para a identificação das contas contábeis.

A Recorrente impugnou as glosas dos “serviços utilizados como insumos” na Manifestação de Inconformidade, apontando o seguinte:

Serviços utilizados como insumos

- 5- mão de obra paga a pessoa jurídica para manutenção da mecanização industrial (e-fls. 480)

- 6 - transporte de resíduos industriais (vinhaça) (e-fls. 480)
- 7 – manutenção dos equipamentos industriais (e-fls. 480)
- 8 - armazenagem de álcool e açúcar (e-fls. 480)
- 9 – transporte de álcool e açúcar “para fins de exportação” (e-fls. 480)
- 10 – despesas portuárias (e-fls. 480)

Dentre os serviços utilizados como insumos foram elencados o “transporte de álcool e açúcar para fins de exportação” as “despesas portuárias” mas também há um tópico “despesas com exportação.” Assim, as despesas portuárias cujas glosas foram mantidas são tratadas em dois capítulos distintos. A matéria “transporte de açúcar e álcool para fins de exportação” será decidida neste capítulo e as “despesas portuárias” em capítulo próprio, por ser mais específico.

Quanto à prova da essencialidade e relevância dos bens ao processo produtivo, aponto a existência de laudo técnico produzido pela USP e juntado aos Autos.

A mão de obra paga a pessoa jurídica para manutenção das máquinas da fase rural da agroindústria é essencial e relevante ao processo produtivo

O transporte para destinação dos resíduos industriais decorre de determinação legal e deve ter a sua essencialidade e relevância reconhecida e a glosa revertida, desde que pagos a pessoas jurídicas.

A manutenção dos equipamentos industriais deve ser interpretada como essencial e relevante assim como a das máquinas rurais.

Os custos com a armazenagem de álcool e açúcar amoldam-se ao atual conceito de insumos, desde que pagos a pessoas jurídicas.

O transporte de álcool e açúcar para fins de exportação também integra a operação de venda, portanto deve ter o crédito reconhecido.

A despesa com armazenagem será tratada juntamente com as despesas portuárias.

Desta feita, em relação a este capítulo recursal, voto no sentido de reverter as glosas sobre os seguintes serviços: mão de obra paga a pessoa jurídica para manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça) pagos a pessoas jurídicas, manutenção dos equipamentos industriais pagos a pessoa jurídica.

## **7 Despesas com arrendamento agrícola (e-fls. 537)**

As despesas com arrendamento agrícola foram glosadas pela DRF em razão do entendimento de que “apenas os aluguéis de prédios máquinas e equipamentos geram direito a crédito.” (e-fls. 435)

A Recorrente sustenta que as despesas com arrendamento das terras necessárias ao cultivo da cana devem ser subsumidas ao conceito de aluguéis e assim gerar créditos de PIS e de COFINS.

As referidas despesas foram glosadas pelo fato do Acórdão em foco haver entendido que a interpretação do termo “prédio” deve ser realizada de forma restritiva.

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

(...)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Novamente, em que pesem os argumentos apresentados no recurso, tenho que a espécie não comporta a amplitude de interpretação pretendida pela recorrente.

É que, como é de ampla sabença, as normas que criam direitos em matéria tributária devem ser interpretadas de forma restritiva. Isto porque tais direitos implicam, em última análise, em renúncia fiscal a favor de uns em detrimento do interesse público da arrecadação de tributos. Nesse sentido, penso que ao intérprete/aplicador destas normas não é dado o direito de ampliar o alcance dos benefícios criados pelo legislador ordinário, sob pena de estendê-los a quem ele não quis alcançar, mormente quando se trata de autoridade administrativa.

(...)

Todavia, entende-se que nem uma interpretação restritiva é suficiente a limitar o a definição do conceito de prédio a algo feito de concreto, pois se para uma indústria de aço o prédio é o local onde é produzido o metal, tratando-se de uma empresa rural, o prédio é onde é produzido a matéria agrícola, no caso a cana. Esta interpretação é reforçada quando se afere que a norma trata de prédios, máquinas e equipamentos, ou seja, o que é utilizado nas atividades da empresa.

Por este motivo voto no sentido de que sejam revertidas as glosas sobre o aluguel dos imóveis rurais.

## **8 Despesas com exportação (e-fls. 539)**

A Recorrente recorre contra a decisão que manteve as glosas sobre as despesas com exportação por haver desconsiderado operações cujas notas fiscais não se referem a frete ou armazenagem.

A fiscalização identificou que os documentos não identificam as despesas como de armazenagem, mas sim como outros serviços que não possuem previsão legal para creditamento, como acompanhamento de estufagem, assessoria em logística, despesas com estufagem, despesas com movimentação de contêiner, despesas de seguro, despesas de viagem, emissão de certificados, etiquetas, selos, fundaf, nitrogênio, comissões, rolagem de contêiner, serviços aduaneiros, serviços de operação portuária, CODEF, CODESP, infra estrutura, estivadores, conferentes, consertadores, sintraport, encargos sociais, vale transporte, água, material de estiva, limpeza de costado, aluguel de guarita, balança, estadia, CPMF, capatazia,

estrutura portuária, liberação de BL, despesas administrativas, taxas em geral, reembolso de estadias, limpeza e bateção de açúcar empedrado.

Ainda no TFV restou expresso que foram aceitos os itens expressamente discriminados como armazenagem ou frete, em consonância com a legislação.

Na manifestação de inconformidade a Recorrente alega que trata-se da aplicação do artigo 6º. da Lei 10.833.

Nesse contexto, a apropriação das despesas de serviços portuários encontra amparo no artigo 6º, §§ 1º e 3º da Lei 10.833/03, o que se espera seja assim declarado por essa zelosa Delegacia de Julgamento.

O mesmo se diga em relação As despesas com estadias, as quais, como sabido se referem ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria pelo terminal portuário. A apropriação dessa despesa por ser suportada pela Recorrente encontra amparo no artigo 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03. (e-fls, 481)

A DRJ, por sua vez trata o assunto em um capítulo “fretes e armazenagem” às e-fls. 513.

O argumento da DRJ foi no sentido de que o direito ao creditamento somente foi reconhecido a partir de fevereiro de 2004. No entanto, analisando as notas fiscais juntadas aos autos tem-se que os fatos ocorreram em 2005, por exemplo às e-fls. 278, razão pela qual este argumento não é válido.

No Recurso Voluntário a Recorrente trata do assunto nos capítulos “Serviços utilizados como insumos” (e-fls. 537) e “despesas com exportação” (e-fls. 539)

No capítulo dos “**serviços utilizados como insumos**” versa o assunto nos seguintes termos:

Além disso, a Recorrente também não pode se conformar com a indevida glosa dos custos relacionados à **armazenagem** de álcool e açúcar, ao **transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias**. Não há como negar que essas despesas **estão diretamente ligadas ao processo produtivo**.

É incontestável que os referidos serviços são essenciais para a atividade da Recorrente, caracterizando-se nitidamente como insumos, sem os quais a produção e a exportação jamais poderiam ser imaginadas e concretizadas, razão pela qual deve ser reconhecido o direito ao crédito da COFINS, sob pena de ofensa à não-cumulatividade instituída por Lei e ratificada pela Carta Magna.

No capítulo “**despesas com exportação**” a Recorrente alega que serviços como o recebimento, armazenagem, embarque, transporte rodoviário para os terminais portuários e estadias são despesas com exportação que geram créditos.

Igualmente não pode a Recorrente se resignar com a glosa alusiva das **despesas com exportação** decorrentes da desconsideração de operações cujas notas fiscais supostamente não se referem a custos de frete ou armazenagem, porquanto as notas fiscais exibidas referentes a serviços portuários representam serviços com o recebimento armazenagem e embarque. O mesmo se diga ao transporte rodoviário para os terminais portuários cujo nítido propósito é o transporte para exportação.

Nesse contexto, a apropriação das despesas de serviços portuários encontra amparo no artigo 6º, §§ 1º e 30, da Lei 10.833/03, o que se espera seja assim declarado por essa zelosa Delegacia de Julgamento.

O mesmo se diga em relação às **despesas com estadias**, as quais, como sabido se referem ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria pelo terminal portuário. A apropriação dessa despesa por ser suportada pela Recorrente encontra amparo no artigo 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03.

Igualmente não há como se conformar com a glosa alusiva as despesas com exportação excluídas por proporcionalidade, porquanto tal exclusão vulnera a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, como acima elucidado.

**Em relação às despesas portuárias, admito que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de demonstrar, expressamente, o motivo pelo qual os serviços distintos de “armazenagem e frete”, cujos créditos foram reconhecidos, deveriam ter tido a glosa revertida e da leitura dos autos é impossível estabelecer esta relação.**

A Recorrente fundamenta o seu entendimento no artigo 6º da Lei 10.833/03, que assegura a não incidência da COFINS sobre as receitas decorrentes da operação de exportação de mercadorias para o exterior. Todavia não se trata de receitas de exportação, mas sim de glosas de créditos com despesas com despesas com exportação diferentes de fretes e armazenagem.

Em relação ao argumento de que a fiscalização não buscou a análise dos fatos, merece destaque que tratando-se de pretensão a créditos, é ônus do contribuinte, que pleiteia os créditos e alega o direito, a sua prova.

Merece destaque o fato de que o TVF apontou (e-fls. 234) expressamente cada um dos itens glosados, e era ônus da Recorrente, em sua Manifestação de Inconformidade, desconstituir o argumento, trazendo argumentos e provas para demonstrar que serviços como acompanhamento de estufagem, assessoria em logística, despesas com estufagem, despesas com movimentação de contêiner, despesas de seguro, despesas de viagem, emissão de certificados, etiquetas, selos, fundaf, nitrogênio, comissões, rolagem de contêiner, serviços aduaneiros, serviços de operação portuária, CODEF, CODESP, infra estrutura, estivadores, conferentes, consertadores, sintraport, encargos sociais, vale transporte, água, material de estiva, limpeza de costado, aluguel de guarita, balança, estadia, CPMF, capatazia, estrutura portuária, liberação de BL, despesas administrativas, taxas em geral, reembolso de estadias, limpeza e bateção de açúcar empedrado

Por estes motivos, voto no sentido manter as glosas.

## 9 Depreciações.

Quanto à depreciação, na Manifestação de Inconformidade foram abordados expressamente: 17 – depreciação da colhedeira de cana. (e-fls. 482) 18 - depreciação do local onde aloja a cana colhida (e-fls. 482) 19 – depreciação do laboratório de desenvolvimento agrônômico que estuda novas tecnologias relativas à cana, ao solo e ao clima. (e-fls. 482) 20 – Menciona o transporte agrícola neste capítulo da Manifestação de Inconformidade, sem especificar se diz respeito à depreciação dos equipamentos ou outro argumento. (e-fls. 482).

A DRJ consignou que a Recorrente, ainda em sua Manifestação de Inconformidade, não teria provado que algumas contas referem-se a insumos.

Faltou ao interessado provar suas alegações, que as despesas contabilizadas nas contas ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO e LABORATÓRIO INDUSTRIAL E MICRO são insumos, na forma definida na legislação.

A DRJ apontou ainda que foram glosadas apenas as depreciações das contas ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO e LABORATÓRIO INDUSTRIAL E MICRO.

As simples e vagas alegações, sem quaisquer provas que as embasem, não tem o condão de elidir a verificação fiscal e o correto enquadramento das glosas. Não constam, no TIF, glosas das demais despesas de depreciação citadas na manifestação de inconformidade.

Tendo sido superada a definição do conceito de insumo vigente à época da análise realizada pela DRJ, não há provas de que os bens da conta “administração” sejam relevantes, mas admite-se que o “laboratório industrial” deve ter a essencialidade e relevância reconhecida, e assim reverter a glosa sobre a conta LABORATÓRIO INDUSTRIAL E MICRO.

## **10 Método de rateio.**

Como o Recorrente obtém receitas de venda de açúcar sujeita à incidência não cumulativa, e de álcool carburante, sujeito à incidência cumulativa, seus custos, encargos e despesas comuns estão sujeitas a diferentes sistemáticas de apuração, na forma do artigo 3º da Lei n. 10.637/2002, §§ 7º, 8º, e 9º.

A DRJ, identificando que a Recorrente não possui sistema de contabilidade de custos integrada com a escrituração, aplicou o método de rateio proporcional aos custos, despesas e encargos comuns. (e-fls. 514)

A Recorrente afirma que não utiliza os métodos de rateio previstos na lei 10.637/02 para as despesas comuns, mas que é faculdade do contribuinte utilizar o critério segundo a contabilidade dos custos, e que a pretensão do fisco de exigir o rateio proporcional é arbitrária.

Neste aspecto, limita-se a afirmar que as normas são ilegais e as glosas equivocadas.

Enfim, como amplamente demonstrado, as glosas de créditos efetuadas pela Delegacia da Receita Federal são nitidamente equivocadas, haja vista que o conceito de insumos e a amplitude da não-cumulatividade das contribuições não podem ser analisados à luz de normas nitidamente ilegais.

Com efeito, o Poder Executivo queda-se impedido legislar, furtando, assim, as prerrogativas do Poder Legislativo, sob pena de violação da cláusula pétrea constitucional da Tripartição dos Poderes. Nesse passo, é imperioso o afastamento das normas previstas nas Instruções Normativas n.º 247/03 e n.º 358/03, sendo absolutamente inaplicável ao presente caso o conceito de insumos nelas previsto.

Todavia, a Recorrente não se desincumbiu do ônus de alegar e provar a retidão dos seus cálculos que, tratando-se de direito creditório, recai sobre ele.

Por estes motivos, voto no sentido de negar provimento a este capítulo recursal.

## 11 Conclusões

Por todo o exposto, voto no sentido de reverter as glosas sobre:

- Custos com ferramentas e materiais utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana e na destilaria de álcool (e-fls. 477).
- Custos com combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação. (e-fls. 478).
- Custos com a movimentação de máquinas e veículos utilizados na colheita e no transporte de matéria prima dos fundos agrícolas para a indústria. (e-fls. 478).
- Custos de combustível para transporte de mão de obra para plantio, tratos culturais, colheita e industrialização, bem como de agrimensores, engenheiros agrônomos e outros empregados qualificados em veículos próprios e de terceiros. (e-fls. 478).
- Custos de mão de obra paga a pessoa jurídica para manutenção da mecanização industrial
- Custos com transporte de resíduos industriais (vinhaça) pagos a pessoas jurídicas
- Custos com manutenção dos equipamentos industriais
- Custos com armazenagem de álcool e açúcar
- Custos com transporte de álcool e açúcar “para fins de exportação”
- Aluguel dos imóveis rurais.
- Depreciação da conta LABORATÓRIO INDUSTRIAL E MICRO.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

## Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Lima Abud.

Parabenizo o Relator pelo VOTO e apresento a devida vênia pela discordância aqui esposada.

A questão diz respeito a glosa do crédito de **Combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação** (e-fls. 478).

O Parecer normativo COSIT/RFB N.º 05, DE 17 de dezembro de 2018, trata o assunto COMBUSTÍVEIS do seguinte modo, no item 144:

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em:

- a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial;
- b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica;
- c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes;
- d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc.

Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados:

pelo setor administrativo;

para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho;

por administradores da pessoa jurídica;

para entrega de mercadorias aos clientes;

para cobrança de valores contra clientes; etc.

A glosa em análise - crédito de Combustíveis adquiridos para o transporte do produto **para exportação** – não está contemplada em nenhuma das hipóteses elencadas.

E existe um motivo bastante contundente para isso: não se trata de uma venda para o mercado interno. Estamos a lidar com uma exportação.

Assim disciplina a legislação aplicável ao assunto:

Lei 10.637/2002:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Lei 10.833/2003:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Esse tratamento de “não exportar tributos ” se repete em outras legislações, inclusive com assento constitucional.

Por via reversa, não seria equânime atribuir crédito a Combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud – Redator designado.