



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13984.720639/2011-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.866 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de abril de 2024
Recorrente FRUTICULTURA MALKE LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No contexto da não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. POSSIBILIDADE.

Ensejam o direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas os dispêndios com combustíveis e lubrificantes consumidos em tratores e outros veículos utilizados no plantio, na colheita e no transporte de frutas entre as diferentes unidades do parque produtivo, mas desde que devidamente comprovados com documentação hábil e idônea, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. VEÍCULOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado utilizados no ambiente de produção, situação em que se enquadram os veículos utilizados no cultivo, colheita e transporte interno de frutas, observados os demais requisitos da lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer o despacho decisório e a decisão recorrida em relação aos créditos e demais arguições não comprovados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de créditos, observados os requisitos da lei, em relação aos seguintes itens: (i) combustível e lubrificante consumidos em tratores e outros veículos utilizados no plantio, na colheita e no transporte de frutas entre as diferentes unidades do parque produtivo, mas desde que devidamente comprovados com documentação hábil e idônea, e (ii) encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados no transporte de frutas entre os diferentes pontos do parque produtivo (caminhões, reboques e carrocerias), mas desde que comprovadamente utilizados na produção, excluindo-se, portanto, os bens utilizados unicamente na entrega aos clientes dos produtos finais.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (substituto integral), Márcio Robson Costa, Francisca Elizabeth Barreto (substituta integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausentes os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, substituídos, respectivamente, pelos conselheiros Marcos Antônio Borges e Francisca Elizabeth Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela pessoa jurídica acima identificada em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou procedente apenas em parte a Manifestação de Inconformidade, esta manejada para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem em que se deferira parcialmente o ressarcimento de créditos da Cofins não cumulativa – Mercado Interno – e, por conseguinte, homologaram-se as compensações respectivas até o limite do direito creditório reconhecido.

De acordo com o Relatório Fiscal, foram glosados créditos em relação aos seguintes dispêndios: (i) combustíveis e lubrificantes não considerados insumos, (ii) embalagens de transporte e bens correlacionados, (iii) créditos extemporâneos, (iv) serviços em despacho de exportação, (v) transporte de documentos e (vi) encargos de depreciação de bens não relacionados ao processo produtivo, não comprovados ou identificados de forma genérica.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu, em preliminar, o reconhecimento da decadência em relação aos pedidos anteriores a cinco anos e, no mérito, a reforma do despacho decisório, com o reconhecimento integral do direito creditório e a homologação das compensações, contrapondo-se a todas as glosas de créditos, aduzindo tratar-se de bens ou serviços necessários ou indispensáveis ao processo produtivo ou à entrega dos produtos vendidos, amparando-se em decisões administrativas e judiciais.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, tendo o acórdão sido ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Não há previsão legal para a homologação tácita de Pedido de Ressarcimento.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A matéria que não for expressamente contestada torna-se definitiva na esfera administrativa.

DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.

Cabe à contribuinte, no momento da apresentação da manifestação de inconformidade, apresentar todos os documentos que comprovem os fatos alegados.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. INSUMOS. EMPILHADEIRAS.

Os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas e equipamentos de produção são considerados insumos, possibilitando o creditamento em relação a tais aquisições.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM.

Comprovada a relevância do material de embalagem para o processo produtivo, reverterem-se as glosas efetuadas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Os encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado apenas geram direito a crédito se esses bens forem diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

O julgador *a quo*, baseado em critérios de essencialidade ou relevância para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, reverteu as seguintes glosas: (i) gás GLP utilizados nas empilhadeiras, (ii) material de embalagem, (iii) crédito considerado incorretamente pela fiscalização como extemporâneo e (iv) encargos de depreciação de "bins madeira", "manutenção de esteiras", "tratores" e "torre hidráulica".

Cientificado da decisão de primeira instância em 16/09/2022 (fl. 178), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 06/10/2022 (fl. 180) e requereu o reconhecimento integral do direito creditório, repisando os argumentos de defesa em relação ao direito a crédito quanto ao seguinte: (i) gastos com combustíveis e lubrificantes consumidos em tratores utilizados no plantio das mudas, na manutenção da plantação até a geração de frutos e no transporte das frutas até o *packing*, (ii) serviços de transporte de malotes e de documentos de exportação e (iii) encargos de depreciação de caminhões, reboques e carrocerias utilizados no transporte das frutas, tanto no estabelecimento do contribuinte, como para entrega aos clientes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da repartição de origem em que se deferiu parcialmente o ressarcimento de créditos da Cofins não cumulativa – Mercado Interno – e, por conseguinte, homologaram-se as compensações respectivas até o limite do direito creditório reconhecido.

O objeto social do Recorrente encontra-se identificado no contrato social como “atividades de administração e manutenção de empreendimentos de fruticultura, em especialização de tipos de maçãs e peras, agricultura, horticultura e pecuária, florestamento e reflorestamento, comércio exportação e importação de frutas, produtos defensivos e insumos agrícolas e de madeiras em geral, produção, serviços de armazenagem, classificação e acondicionamento de frutas, bem como a participação em outras empresas”.

No início da ação fiscal, a fiscalização intimou o Recorrente para apresentar os arquivos digitais comprobatórios do direito pleiteado, tendo sido confirmado o código de identificação gerado pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (SVA).

Para análise do pleito do Recorrente, observar-se-ão os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que regem as matérias controvertidas, com destaque para o seu art. 3º, inciso II, em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção), nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

Remanescem controvertidas nesta instância as glosas de créditos relativos a (i) gastos com combustíveis e lubrificantes consumidos em tratores e caminhões, (ii) serviços de transporte de documentos e (iii) encargos de depreciação de caminhões, reboques e carrocerias utilizados no transporte das frutas.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do Recurso Voluntário.

I. Crédito. Combustíveis e lubrificantes.

No despacho decisório, a fiscalização consignou que a previsão contida no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003¹ não prevê que a simples aquisição de combustíveis e lubrificantes autorize o desconto de créditos, havendo necessidade de se comprovar que tais combustíveis e lubrificantes sejam utilizados como insumos, ainda que indiretos, como aqueles consumidos em máquinas selecionadoras de frutas inseridas no contexto do processo produtivo.

Por outro lado, segundo a fiscalização, não se considera insumo o combustível ou lubrificante utilizado em caminhão responsável tão somente pelo transporte de maçãs entre os pomares e a unidade produtiva, em razão do fato de que tais veículos, segundo ela, não integram o processo produtivo.

¹ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
(...)

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

Inicialmente, a fiscalização intimou a Fruticultura Malke para comprovar a forma de utilização dos combustíveis e lubrificantes, tendo sido entregue, segundo o agente fiscal, resposta sintética, sem detalhamento do uso desses itens no processo produtivo.

Em sua defesa, o Recorrente aduz que, embora a DRJ tenha reconhecido grande parte dos créditos de combustíveis, em especial o gás GLP utilizado nas empilhadeiras, restou negado o direito ao crédito nas aquisições de combustíveis e lubrificantes sob o argumento de que não houve prova da utilização em tratores.

Segundo ele, “há equívoco nessa decisão, eis que independente de prova que tais combustíveis e lubrificantes [sejam] utilizados especificadamente nos tratores, todos os demais veículos são utilizados nas mais variadas atividades da empresa, sendo essenciais para realização de seu objeto social.”

Ainda de acordo com o Recorrente, a “produção de frutas começa desde o plantio das mudas, a manutenção da plantação até gerarem os frutos, que após colhidas, são transportadas para o *packing*, e sujeitadas ao processo industrial, são vendidas.”

Aduz, também, que, no exercício de suas atividades, ele faz uso de diversos pomares espalhados em diferentes municípios, sendo todas as frutas armazenadas e processadas na matriz, localizada no município de Lages, razão pela qual o transporte dessas frutas até a matriz se dá por meio de seus caminhões.

Nas planilhas elaboradas pela fiscalização, identifica-se que os combustíveis são consumidos em tratores e maquinário em geral, situação essa em que, inobstante a ausência de maior detalhamento por parte do Recorrente, indica, a princípio, que se está diante de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumos, dado tratar-se, preponderantemente, de empresa produtora de frutas.

Insta ressaltar que a fiscalização não questionou o efetivo uso dos combustíveis em tratores e outros veículos utilizados nas atividades da empresa, tendo glosado créditos por falta de maior detalhamento acerca da função desses veículos, uma vez que, para o agente fiscal, geram crédito somente aqueles utilizados no processo produtivo, excluindo-se, portanto, os veículos utilizados no transporte de bens dentro do pomar e do parque produtor. O seguinte excerto do relatório fiscal demonstra essa condição:

Com relação à Fruticultura Malke, a resposta relativa à utilização dos combustíveis e lubrificantes foi entregue de forma sintética, não sendo possível atestar a condição de insumos destes. Se a resposta tivesse sido organizada de forma detalhada, poder-se-ia, por exemplo, identificar quanto **combustível foi utilizado em tratores responsáveis pela perfuração de solo rochoso para plantação de mudas de macieira – dando, em nosso entendimento, direito a crédito**– e quanto **combustível foi utilizado em tratores que transportam BINS dentro do pomar – não gerando direito a crédito**, posto que este tipo de transporte não é considerado parte do processo produtivo para fins de cálculo de créditos do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos. Daí a importância de se saber, detalhadamente, aonde são utilizados combustíveis, lubrificantes e outros bens, pois na ausência destas informações não é possível ao auditor-fiscal manter estes valores na base de cálculo dos créditos. (g.n.)

A diferenciação feita pelo auditor entre veículo utilizado no processo produtivo e veículo transportador de bens entre pomares e para o centro de produção não se coaduna com a interpretação que aqui se adota em relação ao caráter de essencialidade no contexto do processo produtivo de frutas, pois este abrange diferentes serviços necessários ao funcionamento do fator de produção, como o próprio exemplo dado pela fiscalização, qual seja, o transporte de bens

durante a colheita, o acondicionamento e o preparo dos produtos finais. Trata-se de verdadeiro insumo em empreendimentos de fruticultura.

Não se pode perder de vista que, conforme relatório fiscal, o auditor foi ao estabelecimento do Recorrente para conhecer o seu processo produtivo, tendo procedido à glosa de créditos a partir da interpretação por ele dada ao conceito de insumo, exigindo, para o reconhecimento do crédito, uma vinculação, direta ou indireta, às atividades relacionadas ao plantio e à manipulação das frutas para fins produtivos.

“A fruticultura é a ciência do cultivo de plantas frutíferas, tendo como objetivo a produção de frutos comestíveis. O primeiro passo para qualquer um que tenha interesse nessa área é entender as principais diferenças entre este processo e a agricultura no geral.”²

“Na fruticultura, os cuidados e tratamentos são específicos para cada espécie. Isso significa que o responsável por esse tipo de cultivo não deverá se dedicar somente à semeadura, mas também deverá realizar operações como transplante, repicagem, podas, enxertos, entre outras.”³

Esse tipo de atividade demanda uso intensivo de tratores e outros veículos para o plantio, a colheita e o transporte de frutas entre as diferentes unidades do parque produtivo, tendo-se, portanto, por configurada a sua essencialidade, razão pela qual as glosas de créditos devem ser revertidas, mas desde que se trate de dispêndios devidamente comprovados com documentação hábil e idônea, observados os demais requisitos da lei.

II. Crédito. Serviços de transporte de documentos.

A fiscalização glosou o crédito decorrente da contratação de serviços de transporte de documentos por não se inserir no conceito de insumo, vindo o Recorrente alegar que os referidos serviços são necessários às atividades prestadas pela empresa e, desta forma, devem gerar direito ao crédito.

Sem mais delongas, por fugir completamente às hipóteses de créditos previstas na lei, mantém-se a referida glosa.

III. Crédito. Encargos de depreciação. Caminhões, reboques e carrocerias utilizados no transporte das frutas.

Sobre esse item, assim se manifestou a fiscalização:

De todo o exposto, resta evidente que **não basta um bem compor o ativo imobilizado para que possa gerar direito a crédito, há também que se verificar se ele foi utilizado na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, e o ônus de comprovar a utilização no processo produtivo é do pleiteante, (...).**

Contudo, o que se percebe da **análise dos arquivos digitais** é que **ou alguns dos bens que formaram a base de cálculo demonstrada na Linha 10 não encontram relação com o processo produtivo da interessada, ou o documento fiscal que embasa a operação não foi completamente preenchido ou ainda a descrição do bem é por demais genérica, todas situações que inviabilizam o reconhecimento do crédito.**

Dessa maneira, os encargos de depreciação referentes aos seguintes bens do ativo imobilizado serão excluídos da base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade (g.n.).

² Disponível em <<[³ Idem](https://universo.agrogalaxy.com.br/2023/03/09/o-que-e-fruticultura/#:~:text=A%20fruticultura%20%C3%A9%20a%20ci%C3%Aancia,a%20produ%C3%A7%C3%A3o%20de%20frutos%20comest%C3%ADveis.>> Acesso em 13/03/2024.</p></div><div data-bbox=)

O julgador de primeira instância reverteu a glosa de créditos em relação aos "bins madeira", à "manutenção de esteiras", aos "tratores" e à "torre hidráulica", por considerar que tais bens são utilizadas no processo produtivo, mantendo a glosa em relação aos "demais bens que foram glosados [por] não [serem] utilizados no processo produtivo propriamente dito, mas em fases posteriores, não ensejando o direito ao crédito."

O Recorrente aduz que as glosas mantidas pela DRJ se referem a caminhões, reboques e carrocerias utilizados no transporte das frutas, tanto no estabelecimento quanto na entrega aos clientes, encontrando-se tal direito em conformidade com os incisos VI e VII do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.⁴

A defesa do Recorrente se mostra verossímil, pois, na produção de frutas, caminhões, reboques e carrocerias se mostram essenciais à sua coleta e transporte, atividades essas inerentes à fruticultura, pois que viabilizam o deslocamento das frutas entre os diferentes pontos do processo produtivo, abrangendo a colheita, a armazenagem e o preparo para venda, sendo o transporte interno ao parque produtivo imprescindível à concretização da produção.

A Lei nº 10.833/2003 assim disciplina a matéria:

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

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

(...)

III - dos **encargos de depreciação** e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês; (g.n.)

Verifica-se do dispositivo supra que a lei permite o desconto de créditos em relação aos encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção ou na prestação de serviços, que vem a ser a hipótese sob comento, pois o transporte de frutas entre os diferentes pontos do parque produtivo se mostra inerente e essencial à fruticultura.

Quanto aos veículos utilizados na entrega dos produtos finais aos clientes, há que se considerar que, ainda que se conceba, hipoteticamente, tal uso condizente com o direito ao

⁴ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

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

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

desconto de crédito previsto no inciso IX do mesmo art. 3º (frete na operação de venda), o direito ao desconto de crédito com base em encargos de depreciação, conforme transcrição acima, se restringe aos incisos VI (bens utilizados na produção), VII (imóveis) e XI (ativo intangível) do artigo, razão pela qual a glosa respectiva deve ser mantida.

Dessa forma, reverte-se apenas a glosa de créditos em relação aos encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado comprovadamente utilizados na produção (caminhões, reboques e carrocerias), observados os demais requisitos da lei.

IV. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de créditos, observados os requisitos da lei, em relação aos seguintes itens: (i) combustível e lubrificante consumidos em tratores e outros veículos utilizados no plantio, na colheita e no transporte de frutas entre as diferentes unidades do parque produtivo, mas desde que devidamente comprovados com documentação hábil e idônea, e (ii) encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados no transporte de frutas entre os diferentes pontos do parque produtivo (caminhões, reboques e carrocerias), mas desde que comprovadamente utilizados na produção, excluindo-se, portanto, os bens utilizados unicamente na entrega aos clientes dos produtos finais.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis