



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.720198/2010-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.739 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2024
Recorrente PENEDO AGRO INDUSTRIAL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

PIS/PASEP E COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

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 terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE.

Conforme determinação do art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do art. 16 do Decreto 70.235/72 e dos art. 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é inicialmente do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto contra o **Acórdão de Manifestação de Inconformidade nº 16-64.104**, de 31 de julho de 2019, proferido pela 2ª Turma da DRJ/REC, que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, reconhecendo em parte o direito creditório.

Versa o presente processo administrativo fiscal sobre pedido de ressarcimento, com ação fiscal para verificar os créditos decorrentes de PIS/Pasep e COFINS não cumulativos, apurados pela pessoa jurídica em seu DACON.

Noticia o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal, que discorre sobre o exame de PER atinentes à contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS apresentados em relação a vários trimestres dos anos de 2004 e 2005, que a contribuinte, em resposta a intimações que lhe foram encaminhadas, apresentou planilhas discriminando, mensalmente, os valores dos bens utilizados como insumos, tendo sido detectado que parte dos créditos apurados era descabida, conforme abaixo descrito:

2.1. insumos utilizados, única e exclusivamente, na produção do álcool: como a quase totalidade da venda de álcool foi para fins carburantes, submetido ao regime cumulativo, seria descabida a apuração de créditos, pois somente se poderia cogitar de rateio proporcional às receitas cumulativas e não-cumulativas caso houvesse um volume considerável de venda de álcool para outros fins que não o carburante;

2.2. materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas: não se tratam de insumos, consoante Solução de Divergência nº 12, de 24/10/2007;

2.3. produtos não considerados como insumos: glosados créditos sobre vários produtos que não se caracterizavam como insumo, tal como definido nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004;

2.4. materiais de construção civil e conservação: glosados créditos sobre as correlatas aquisições, pois somente poderiam gerar créditos os correspondentes encargos de depreciação/amortização, após a incorporação dos bens ao ativo imobilizado;

2.5. máquinas e equipamentos: desconsiderados créditos sobre as correspondentes aquisições, pois apenas poderiam gerar créditos os respectivos encargos de depreciação, após a incorporação dos bens ao ativo imobilizado da contribuinte;

2.6. produtos e insumos agrícolas: glosados créditos sobre produtos e insumos agrícolas, cujas aquisições se deram sob a alíquota zero;

2.7. gasolina: negados créditos de combustíveis e lubrificantes utilizados em carros de passeio e motocicletas, veículos pequenos que não têm participação ativa na atividade produtiva da empresa, em que são usados veículos pesados (nos quais são usados óleos diesel) como tratores e caminhões, ou veículos leves como empilhadeiras (movidas a óleo diesel, eletricidade ou GLP).

Manifestação de Inconformidade acostada às folhas 62 a 274.

Verifica-se pela leitura da íntegra do acórdão, que a 2ª Turma da DRJ/REC decidiu, em síntese, rejeitar a alegação de decadência e, no mérito, julgá-la parcialmente procedente. No entanto, foram mantidas as glosas de créditos a título de despesas com máquinas/equipamentos e materiais de construção.

Irresignada, a Recorrente propõe nova defesa administrativa, amparada pelo Recurso Voluntário de folhas 313 a 321, na qual alega, em síntese:

- i. Que é indevida **glosa de créditos alusivos a gastos com matérias e outros produtos não considerados como insumos**, por entender compreendidos no critério jurídico definido pelo STJ (essencialidade e relevância);
- ii. Que é incorreta a glosa de créditos com relação aos encargos incorridos com a aquisição de **peças de reposição e manutenção de veículos (motocicletas) e ferramentas** utilizadas de forma pertinente e necessária no processo produtivo da empresa;
- iii. Que os **veículos leves (motocicletas)**, cujas **despesas com peças e combustíveis** foram glosadas pela fiscalização, são utilizados por agrônomos para acompanhar a produção da cana-de-açúcar (matéria-prima), distribuída em milhares de hectares, que vai ser industrializada pela usina. Isto é, os veículos em questão são utilizados na produção da agroindústria;
- iv. Que os **combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos agrícolas, bem como as peças de reposição**, mormente utilizados no acompanhamento da produção/extração da matéria-prima (cana-de-açúcar) no campo, fazem parte do processo produtivo da usina, sendo injustificável o não acatamento dos créditos relativos a estes itens;
- v. Que, da mesma forma, não devem ser vedados os créditos em relação a **material de limpeza de equipamentos/máquinas, estopas, graxas e ferramentas**;
- vi. Que, no que diz respeito aos **materiais e serviços de construção**, em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade agroindustrial da empresa (art. 3º, inciso VII). Acrescenta que se a fiscalização entendeu que as citadas despesas deveriam ser creditadas via depreciação, o douto fiscal deveria ter retificado a contabilidade/DACON para reconhecer o crédito nesse sentido. E não, simplesmente, glosar tais créditos. É o relatório.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3401-012.739 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10410.720198/2010-53

Voto

Conselheiro Renan Gomes Rego, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

Do mérito

Do conceito de insumos. Da glosa de créditos relativos às despesas com equipamentos, veículos leves, combustíveis, lubrificantes, materiais de construção e outros produtos não considerados no conceito de insumo

O conceito de insumo geradores de créditos do PIS/Pasep e da COFINS foi redefinido em julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

Concluiu-se que insumo 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.

Compulsando-se os autos, verifica-se que a análise realizada pela Fiscalização, no que diz respeito aos enquadramento de determinado bem ou serviço na categoria de insumos, foi efetuada com apoio nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004.

No entanto, a autoridade julgadora de 1ª instância julgou às glosas de créditos dos produtos readequando o conceito de bens e serviços identificados como insumos ao entendimento fixado no RESp n. 1.221.170/PR e detalhado no Parecer COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018, com isso, significa dizer que o conceito de insumo foi aferido considerando os critérios de *essencialidade* ou *relevância* para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Recorrente, que se dedica as atividades de produção de açúcar e de álcool para fins carburantes.

Todavia, no entender do voto condutor do acórdão combatido, a manutenção das glosas efetuadas pela Fiscalização continua pertinente, ante a ausência de provas que infiram se tratar de insumos utilizados direta ou indiretamente no processo produtivo da Recorrente. Reproduzo excertos do r. acórdão:

33. Relativamente ao período examinado, a autoridade fiscal glosou créditos a título de insumos apurados pela contribuinte sobre despesas com gasolina comum, estopas, graxa Multifak, serra, pneu traseiro para moto, disco de embreagem de moto e cilindro de moto.

34. Acerca das despesas com peças de reposição de motos, somente se pode cogitar do direito a creditamento em relação àqueles empregados no processo produtivo. Entrementes, ao que tudo indica, estas despesas foram reconhecidas, tanto que não há notícias de glosas sobre despesas com peças de reposição de veículos como tratores e caminhões, utilizados pela empresa. As glosas aqui tratadas são dirigidas a peças de

reposição de motocicletas, as quais, diante da natureza da atividade da empresa, decerto não são empregadas na etapa produtiva, pelo que as comentadas glosas devem ser mantidas.

35. Nesta mesma esteira, somente as despesas com gasolinas de veículos aplicados na produção é que garantiriam crédito das contribuições, pelo que correta a glosa destes combustíveis aplicados em automóveis de passeio.

36. A alegação da contribuinte de que a gasolina cujos créditos foram glosados teria sido consumida por veículos utilizados por agrônomos para acompanhar a produção da cana-de-açúcar, além de não ter sido comprovada, não justificaria a possibilidade de apuração de crédito, pois os itens 138 a 144, do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, apenas resguarda o direito a créditos sobre combustíveis consumidos por veículos responsáveis pelo processo produtivo (no caso da contribuinte, tratores e caminhões usados na etapa agrícola) e não respaldam o direito a este crédito em relação a veículos usados para deslocamento de trabalhadores, consoante fica transparente na conclusão do item 144, in verbis:

(...)

Ainda para argumentar, registro que, comumente diante da adversidade física do trajeto percorrido, o deslocamento de técnicos no campo agrícola é feito por meio de "pickups", geralmente movidas a diesel, sendo de se estranhar a utilização, neste transporte, de veículos movidos a gasolina.

38. Passando ao direito a creditamento sobre ferramentas (serra), assim dispõe o Parecer Normativo RFB nº 5/2018, em seu item 95: "Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas"; logo, os dispêndios com serras não dão direito a creditamento.

39. Poder-se-ia cogitar do direito a creditamento sobre aquelas ferramentas que, não incorporadas ao ativo imobilizado, são utilizadas no dia-a-dia da contribuinte, têm custo de aquisição unitário inferior a R\$ 1.200,00 e prazo de vida útil abaixo de um ano (itens 90 a 94, de referido Parecer). Ocorre, consoante disposto no Anexo I, da IN SRF nº 162, de 31/12/1998, aplicável à época dos fatos geradores examinados, a vida útil estimada das ferramentas é, no geral, de cinco anos, podendo mesmo atingir 10 anos, não tendo a contribuinte evidenciado que, em razão das peculiaridades de seu processo produtivo, o concreto tempo de vida útil das ferramentas que utiliza é inferior a um ano. Logo, indefiro os créditos sobre ferramentas.

40. Continuando, quanto às graxas, apesar de a contribuinte não ter discorrido especificamente a respeito, considero, independentemente de a graxa poder ser - ou não - considerada lubrificante, que ela é insumo, pois normalmente usada para preservar a integridade e o regular funcionamento de máquina/equipamentos usados na produção, cujos funcionamentos podem ser prejudicados pela falta deste produto; então, tenho como bem essencial ao processo produtivo, podendo, por decorrência, ser considerada insumo, na atual concepção deste termo, aos moldes já explicitados alhures; por isto, reconheço a inclusão da despesa de R\$ 976,00, a título de graxa Multifak, incorrida no mês de maio de 2005, na base de cálculo dos créditos a que tem direito a contribuinte.

41. Igualmente, tem a contribuinte direito ao creditamento sobre despesas com limpeza. Neste sentido, assim preceitua o já referido Parecer Normativo COSIT nº 05/2018:

(...)

48. No tangente ao 2º trimestre de 2005, não houve glosas de despesas com máquinas e equipamentos, pelo que ficam sem sentido as alegações da Manifestação de Inconformidade a respeito.

49. Já os créditos sobre aquisição de materiais/serviços de construção deveriam ter sido apurados a partir dos correlatos encargos de depreciação/amortização⁷, sendo desarrazoado o pleito da manifestante de atribuir à autoridade fiscal o ônus de, alterando de ofício o pleito deduzido (dirigido a créditos sobre as respectivas despesas de aquisição), ter apurado, de ofício durante o procedimento fiscal, créditos sobre os encargos de depreciação/ amortização e, inclusive, retificado a contabilidade e os DACON entregues pela contribuinte.

50. É que sobredito ônus é da requerente, que deveria ter apresentado, corretamente, o seu pedido e levantado os créditos a que entendia ter direito sobre os comentados encargos de amortização/depreciação (indicando, claramente, as taxas de amortização/depreciação que reputava aplicáveis).

51. Não se pode descuidar que a apropriação contábil de despesas sobre aquisições de bens, em vez da dos respectivos encargos de amortização/depreciação, majora as deduções no âmbito do imposto de renda. Portanto, por coerência, se a contribuinte pretendia ajustar seu pleito inicial, para ver reconhecido créditos sobre encargos de amortização/depreciação, deveria ter considerado, oportunamente, os correlatos reflexos da mudança na apuração do citado imposto - o que não consta ter feito.

52. Logo, mantenho as glosas sobre despesas com materiais/serviços de construção.

(...)

Em que pese a Recorrente, inconformada, defender que os todos esses produtos são insumos (e enquadrados no entendimento de *essenciais* ou *relevantes* para o processo produtivo), a defesa foi genérica e não esclareceu como, quando e em qual quantidade os itens foram utilizados.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser compreendido e elevado ao patamar de prova são **quaisquer elementos**, aptos a dissuadir o julgador a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Friso que a Recorrente sequer juntou aos autos descritivo do processo produtivo ou fotos da utilização dos produtos no processo produtivo. Não há qualquer elemento de prova produzido pela Recorrente, tanto no recurso inaugural como no voluntário, capaz de gerar dúvida a este julgador sobre a veracidade das conclusões do Fisco.

Logo, não cumpriu com que foi determinado no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 e por isso, seu Recurso Voluntário não merece provimento. Ao solicitar o reconhecimento de um crédito, conforme arts. 165 e 170 do CTN, os créditos devem ser **líquidos** e **certos**, ônus que compete inicialmente ao contribuinte.

Ante o exposto, nada a prover nesse tópico. Mantenho as glosas efetuadas pela Fiscalização quanto aos créditos de despesas com materiais e outros produtos não considerados como insumos.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego