



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10410.906793/2016-70
ACÓRDÃO	3201-013.622 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	S A USINA CORURUPE ACUCAR E ALCOOL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

Para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime da não cumulatividade, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância, considerando a imprescindibilidade ou importância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade produtiva desempenhada pelo contribuinte.

TRANSPORTE DE TRABALHADORES. ATIVIDADE PRODUTIVA. ESSENCIALIDADE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Os dispêndios com transporte de trabalhadores vinculados ao processo produtivo podem gerar créditos das contribuições não cumulativas quando demonstrada sua essencialidade ou relevância para a atividade desenvolvida pelo contribuinte.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Os gastos com frete suportados pelo adquirente na aquisição de bens que geram direito ao crédito integram o respectivo custo de aquisição e podem compor a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

DESPESAS ADUANEIRAS E PORTUÁRIAS. EXPORTAÇÃO DE PRODUTO ACABADO. ETAPA POSTERIOR AO PROCESSO PRODUTIVO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Os dispêndios realizados após a finalização do processo produtivo, relacionados à exportação de produtos acabados, não se enquadram como

insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade. Aplicação da Súmula CARF nº 232.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. TRANSPORTE DE CARGAS OU PASSAGEIROS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Os dispêndios com locação de veículos de transporte de cargas ou passageiros não geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas. Aplicação da Súmula CARF nº 190.

EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, HIDRÁULICA E ELÉTRICA. REGRA ESPECÍFICA DE CREDITAMENTO.

Os dispêndios relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da pessoa jurídica submetem-se à regra específica de creditamento sobre encargos de depreciação ou amortização, não se enquadrando como insumos da produção.

MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. DESGASTE OPERACIONAL. AUSÊNCIA DE AUMENTO DE VIDA ÚTIL. CREDITAMENTO COMO INSUMO.

Os gastos com serviços de manutenção, partes e peças destinadas à recomposição das condições normais de funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, sem caracterizar melhoria ou aumento de vida útil superior a um ano, enquadram-se como insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. UTILIZAÇÃO POSTERIOR À PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos empregados nas etapas do processo produtivo podem gerar créditos como insumos. Não geram direito ao crédito aqueles utilizados após a finalização da produção do bem destinado à venda.

MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

A contratação de mão de obra temporária somente gera créditos da não cumulatividade quando demonstrada sua utilização nas atividades produtivas. Ausente comprovação específica da aplicação da mão de obra contratada no processo produtivo, mantém-se a glosa.

ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. BENS VINCULADOS AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO.

É admissível o creditamento dos encargos de depreciação relativos a bens do ativo imobilizado efetivamente empregados no processo produtivo ou na fase agrícola da atividade agroindustrial, desde que demonstrada sua vinculação às atividades que autorizam o crédito, nos termos da legislação de regência.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe ao contribuinte comprovar os requisitos necessários ao reconhecimento do crédito presumido. A ausência de elementos suficientes para demonstrar a vinculação entre documentos, pagamentos e operações que fundamentam os créditos apropriados justifica a manutenção da glosa.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR DE PESSOA JURÍDICA. ATIVIDADE AGROPECUÁRIA. VERDADE MATERIAL. A ausência de indicação cadastral de atividade agropecuária pelo fornecedor não é suficiente, por si só, para afastar o crédito presumido quando comprovada a efetiva aquisição da matéria-prima.

PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE ÁLCOOL. LEI Nº 12.859/2013. REGIME ESPECÍFICO. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS PRÓPRIOS.

A adoção do método de rateio proporcional previsto na legislação geral da não cumulatividade não afasta a necessidade de atendimento dos requisitos específicos previstos na Lei nº 12.859/2013 para compensação ou ressarcimento dos créditos vinculados à produção e comercialização de álcool.

DILIGÊNCIA E PERÍCIA. DESNECESSIDADE. ÔNUS DA PROVA.

A realização de diligência ou perícia pressupõe a necessidade de esclarecimento de questão controvertida, não se prestando a substituir o ônus do contribuinte de comprovar o direito creditório pleiteado.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos em relação aos seguintes itens: (i) transporte de mão de obra vinculado às fases agrícola e industrial, (ii) fretes sobre compra de cana-de-açúcar, (iii) serviços de instalação, montagem de máquinas, restauração e manutenção de equipamentos, (iv) partes e peças aplicadas em máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo e (v) encargos de depreciação em relação aos bens utilizados

(v.1) na captação/tratamento de água, (v.2) sondas utilizadas para amostra de qualidade das matérias-primas, (v.3) tanque/irrigação/captação de vinhaça destinados à irrigação da lavoura da cana-de-açúcar, (v.4) laboratório/experimentação para atestar a qualidade dos produtos acabados e (v.5) balança rodoviária. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-013.620, de 19 de junho de 2026, prolatado no julgamento do processo 10410.906791/2016-81, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de PIS/PASEP.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos 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 realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5/2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo.

INSUMO DO INSUMO. POSSIBILIDADE. CREDITAMENTO.

Nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5/2018, havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS.

Podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço.

INSUMOS. SERVIÇOS. CONDIÇÕES PARA CREDITAMENTO.

As despesas da pessoa jurídica na aquisição de serviços prestados em atividades diversas da produção de bens não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico, etc. da pessoa jurídica.

CONTRATAÇÃO. SERVIÇOS DE MÃO DE OBRA.

Na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra, somente haverá a subsunção ao conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante.

MATERIAIS DE LIMPEZA E DE TRATAMENTO DE ÁGUA.

Os materiais e serviços de limpeza de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ATIVO IMOBILIZADO.

As obras de construção civil realizadas para instalação ou manutenção de ativos autoriza a apuração de créditos exclusivamente sobre os encargos de depreciação dos ativos nos quais foram utilizados.

DEPRECIAÇÃO. CREDITAMENTO.

As partes e peças adquiridas para reposição, utilizadas em máquinas e equipamentos que atuam no processo de fabricação dos bens destinados à venda, que porventura representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorra sua aplicação, devem ser capitalizadas, razão pela qual os respectivos créditos não podem ser concedidos na condição de insumos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS.

A legislação de regência da não cumulatividade prevê o direito ao crédito apenas de despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não compreendendo as despesas com aluguel de veículos.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas de fretes relativos às transferências de produtos em elaboração da mesma pessoa jurídica, por serem enquadrados como insumos, geram direito ao crédito no regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

As despesas aduaneiras relativas a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de bens, não geram crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, exceto quando integrarem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação efetivamente pagas.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviços finais disponibilizados pela pessoa jurídica.

GASTOS COM VEÍCULOS. INSUMOS.

Gastos com veículos que participam efetivamente do processo produtivo podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. VIOLAÇÃO. COMPETÊNCIA. PODER JUDICIÁRIO.

Não cabe a discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais no âmbito do contencioso administrativo, uma vez que o julgador administrativo encontra-se vinculado à aplicação das normas vigentes no ordenamento jurídico.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus dos sujeitos passivos requerentes a comprovação da existência do direito creditório.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE INDEFERIMENTO

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando a sua realização revela-se prescindível para a formação da convicção da autoridade julgadora.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da oficialidade, que obriga à administração impulsionar o processo até sua decisão final, não havendo previsão legal para o seu sobrestamento com o objetivo de se aguardar decisão em recurso extraordinário.

Cientificada da decisão de primeira instância, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual reitera os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade.

Ao final, requer, em síntese, o conhecimento do recurso, com aplicação do princípio da fungibilidade, se necessário, bem como a reforma da decisão recorrida para reconhecimento integral do crédito pleiteado e homologação das compensações. Requer, ainda, a realização de diligências e a admissão do laudo técnico apresentado em sede recursal, além da manutenção da suspensão da exigibilidade dos débitos compensados até o julgamento definitivo.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, reconhecendo direito creditório de PIS/Pasep não cumulativo

vinculado às receitas de exportação do 3º trimestre de 2013, no montante de R\$ 347.747,64.

A controvérsia dos autos versa sobre à análise das glosas de créditos relativos a bens e serviços utilizados nas fases agrícola e industrial do processo produtivo, cuja caracterização como insumos, para fins de creditamento, foi afastada pela fiscalização.

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, instituiu o regime da não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep, aplicável às pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real. De acordo com o art. 3º da referida norma, é permitido ao contribuinte descontar, da contribuição devida no mês, créditos apurados em relação a determinados custos, despesas e encargos vinculados à sua atividade econômica.

O caput do artigo estabelece a regra-matriz do direito ao crédito, enquanto os incisos disciplinam hipóteses específicas de creditamento. Entre essas hipóteses, destacam-se: a aquisição de bens para revenda (inciso I); a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (inciso II); o consumo de energia elétrica nos estabelecimentos da pessoa jurídica (inciso III); e os pagamentos de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa (inciso IV), entre outros.

No que se refere ao inciso II, o conceito de “insumo” não foi expressamente definido pela legislação, o que gerou divergências interpretativas relevantes. Inicialmente, a Administração Tributária adotava entendimento mais restritivo, com base nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004. Esse posicionamento, no entanto, foi superado pelo julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, que fixou como critério para o creditamento a demonstração da essencialidade ou relevância do bem ou serviço em relação à atividade econômica desenvolvida.

Esse entendimento foi incorporado à atuação da Administração Pública Federal, conforme expresso na Nota SEI nº 63/2018 da PGFN, no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 e na Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, os quais reconhecem que, para fins de geração de créditos no regime da não cumulatividade das contribuições, a caracterização de insumo deve observar esses dois critérios: essencialidade e relevância, considerados à luz do processo produtivo ou da prestação de serviços da pessoa jurídica.

No contexto específico das operações de exportação, o regime da não cumulatividade também assegura ao contribuinte o direito de apurar e utilizar créditos da contribuição para o PIS/Pasep vinculados a receitas não tributadas. Nos termos do art. 5º da Lei nº 10.637/2002, tais créditos podem ser objeto de ressarcimento ou compensação, desde que demonstrada sua efetiva vinculação ao processo produtivo voltado à exportação. A utilização desses créditos, embora

relacionada a receitas imunes ou com alíquota zero, depende da observância dos mesmos critérios aplicáveis à caracterização de insumos, exigindo comprovação documental idônea da relação entre o bem ou serviço e a atividade de exportação., conforme transcrição abaixo:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (g.n.)

No mesmo sentido, a jurisprudência consolidada do CARF vem adotando tal critério interpretativo, reconhecendo o direito ao crédito quando demonstrada a vinculação direta entre o bem ou serviço e a atividade-fim do contribuinte. Ressalte-se que o CARF tem seguido um entendimento intermediário: não tão restritivo quanto aquele previsto nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, que foram declaradas ilegais pelo Superior Tribunal de Justiça, tampouco tão amplo quanto o pretendido por parte dos contribuintes. Para este Conselho, a caracterização de um insumo está diretamente relacionada à pertinência ou necessidade da despesa dentro dos limites espaço-temporais do processo produtivo ou da prestação de serviços, sendo imprescindível a demonstração concreta do seu papel na dinâmica operacional da empresa.

Dessa forma, a aferição do direito ao crédito no regime da não cumulatividade exige análise fático-probatória à luz do critério jurídico consolidado, segundo o qual apenas os bens e serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo ou à prestação de serviços da pessoa jurídica podem ser considerados insumos. Conforme já exposto, a aplicação dos parâmetros de essencialidade e relevância — consagrados pelo Superior Tribunal de Justiça e acolhidos pela jurisprudência deste Conselho — demanda apreciação casuística, de modo a verificar se os itens

questionados possuem, de fato, função indispensável ou significativa no desempenho da atividade econômica da contribuinte.

Cumprе ressaltar, contudo, que o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, delimitou o conceito de insumo previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, mediante a adoção dos critérios da essencialidade e relevância. Assim, tais parâmetros destinam-se à análise das hipóteses de creditamento fundamentadas no conceito jurídico de insumo, não afastando a necessidade de observância dos requisitos próprios estabelecidos pelo legislador para as demais modalidades de créditos previstas no regime da não cumulatividade.

Portanto, a análise dos créditos objeto da presente controvérsia deve observar a natureza específica de cada dispêndio, verificando-se, em relação aos itens enquadrados como insumos, sua essencialidade ou relevância para o processo produtivo ou para a prestação de serviços desenvolvida pela pessoa jurídica.

Feitas essas considerações, passa-se à análise da controvérsia, que será realizada em tópicos, com vistas à melhor organização da fundamentação e à adequada apreciação das matérias discutidas.

Glosas da Fase Agrícola

Créditos sobre transportes de mão-de-obra:

Foram glosados pela fiscalização os créditos relativos aos serviços de transporte de trabalhadores, sob o fundamento de que tais dispêndios não possuem relação direta com a fabricação de açúcar e álcool, mas sim com a etapa agrícola de cultivo da cana-de-açúcar.

A decisão recorrida manteve a glosa por entender que tais despesas se destinam à viabilização da mão de obra, não se enquadrando, em regra, no conceito de insumo, conforme Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018.

A Recorrente sustenta que, em razão das peculiaridades da atividade agroindustrial, as despesas com transporte de empregados devem ser consideradas insumos, uma vez que são essenciais à realização das etapas produtivas da cana-de-açúcar.

Argumenta que as áreas agrícolas estão localizadas em zonas rurais, distantes dos centros urbanos e sem acesso a transporte público regular, sendo indispensável o deslocamento dos trabalhadores até as frentes de trabalho para viabilizar a produção. Defende, assim, que tais dispêndios atendem aos critérios de essencialidade e relevância, citando precedentes deste Conselho e a Solução de Consulta Cosit nº 45/2020.

No caso concreto, entendo ser possível o creditamento das despesas com transporte de trabalhadores até os locais onde são desenvolvidas as atividades de

plantio e extração, especialmente quando realizadas em áreas rurais remotas ou de difícil acesso, por se tratar de serviço essencial à continuidade do processo produtivo.

Esse entendimento encontra-se atualmente consolidado na Súmula CARF nº 189, aprovada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo a qual "os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de 'insumos do insumo', permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas". O transporte da mão de obra empregada diretamente nas atividades agrícolas constitui despesa indispensável à utilização do próprio insumo agrícola, enquadrando-se na categoria de "insumo do insumo", razão pela qual o respectivo creditamento deve ser admitido.

Quando devidamente comprovado e contratado junto à pessoa jurídica, o transporte dos trabalhadores diretamente vinculados às etapas agrícolas pode ser enquadrado como serviço utilizado como insumo, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, em observância aos critérios de essencialidade e relevância já abordados e reconhecidos por este Conselho em situações similares, inclusive pela Súmula CARF nº 189.

Nesse contexto, devem ser revertidas as glosas referentes ao transporte de mão de obra vinculada à fase agrícola.

Créditos relativos a serviços de locação de máquinas e equipamentos.

No que se refere às despesas com locação de máquinas e equipamentos de terceiros, a fiscalização glosou créditos relativos a "serviços de sublocação de veículos" e "serviços de locação/arrendamento".

A decisão recorrida manteve a glosa por entender que não restou comprovada a natureza dos bens locados/arrendados e que, a partir das informações disponíveis nos autos, os dispêndios estariam relacionados à locação de veículos.

Fundamentou que o inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 autoriza o creditamento apenas dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, inexistindo previsão legal para créditos sobre locação de veículos, inclusive tratores, empilhadeiras e similares.

Destacou, ainda, que locação de bens móveis e prestação de serviços possuem naturezas jurídicas distintas, razão pela qual não seria possível enquadrar tais dispêndios como serviços utilizados como insumos.

Diante disso, manteve as glosas relativas à locação de veículos e aos contratos de arrendamento, estes últimos também pela ausência de documentação suficiente para comprovação da natureza dos bens envolvidos.

A Recorrente sustenta que as despesas com locação de tratores, máquinas e demais equipamentos utilizados na atividade agrícola geram direito ao crédito das

contribuições ao PIS e à Cofins, seja pelo enquadramento como serviços utilizados como insumos, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, seja como aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, conforme inciso IV dos mesmos dispositivos.

Argumenta que, no contexto da agroindústria sucroalcooleira, tratores, pás carregadeiras, motoniveladoras, empilhadeiras e demais equipamentos são indispensáveis às etapas de cultivo, corte, carregamento e transporte da cana-de-açúcar, integrando diretamente o processo produtivo.

Defende que, após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, deve prevalecer a análise da essencialidade e relevância do dispêndio, inclusive quanto aos bens e serviços utilizados na fase agrícola (“insumo do insumo”), conforme reconhecido pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018.

Cita, ainda, precedentes deste Conselho e soluções de consulta da Receita Federal para sustentar que a utilização de veículos e equipamentos diretamente vinculados à atividade produtiva não impede o creditamento, requerendo, ao final, a reversão das glosas.

Todavia, o que se extrai da decisão recorrida é que os dispêndios analisados se referem à locação de veículos destinados ao transporte rodoviário de cargas, e não à locação de máquinas ou equipamentos utilizados no processo produtivo, conforme se verifica do trecho abaixo:

“Analisando-se o relatório de glosas verifica-se que as glosas em questão foram relativas às aquisições de serviços da empresa R.L. Motomecanização & Transportes Ltda., que tem como atividade principal transporte rodoviário de carga (...). Por tal motivo, depreende-se que a locação em questão diz respeito a veículos.”

Sobre o tema, cumpre destacar que a matéria relativa ao aproveitamento de créditos sobre despesas com locação de veículos foi objeto de consolidação no âmbito deste Conselho por meio da Súmula CARF nº 190, aprovada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 190:

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Verifica-se, portanto, que a legislação restringiu o aproveitamento de créditos relativos à locação de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, não contemplando os dispêndios relativos à locação de veículos.

Com efeito, a própria legislação tributária diferencia máquinas e equipamentos de veículos, conferindo tratamento específico quando pretende alcançar esta última categoria de bens.

Dessa forma, uma vez caracterizado que os dispêndios se referem à locação de veículos de transporte de carga ou passageiros, aplica-se o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 190, razão pela qual devem ser mantidas as respectivas glosas.

Créditos sobre serviços de despachante/desembaraço aduaneiro

Quanto aos créditos relativos aos serviços de despachante e desembaraço aduaneiro, a decisão recorrida manteve a glosa sob o fundamento de que a contribuinte não apresentou elementos específicos capazes de demonstrar a vinculação das despesas ao processo produtivo.

Consignou que, em regra, as despesas aduaneiras não geram direito ao crédito no regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, salvo quando integrarem a base de cálculo das contribuições incidentes na importação efetivamente recolhidas.

Destacou, ainda, que os serviços de despachante e desembaraço aduaneiro, embora possam representar despesas necessárias à atividade empresarial, ocorrem em etapa posterior ou externa ao processo de produção de bens ou prestação de serviços, não se enquadrando no conceito de insumo previsto no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, conforme orientação do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta que, embora a decisão recorrida tenha entendido que os serviços de despachante e desembaraço aduaneiro ocorrem em momento posterior ao processo produtivo, tal circunstância não afastaria, por si só, o direito ao crédito.

Argumenta que, em razão das particularidades da atividade agroindustrial sucroalcooleira, especialmente na produção de açúcar destinado à exportação, o desembaraço aduaneiro constitui etapa essencial para que o produto final seja disponibilizado ao mercado externo.

Alega que, sem a realização desses serviços, não seria possível concluir a operação de exportação, sendo também necessária a contratação de serviços relacionados à logística, movimentação e guarda dos produtos.

Defende, assim, que tais dispêndios atendem aos critérios de essencialidade e relevância fixados pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, citando precedentes deste Conselho no sentido da possibilidade de creditamento de gastos logísticos vinculados à atividade produtiva e comercial da empresa, razão pela qual requer a reversão das glosas.

Não assiste razão à Recorrente.

Os serviços de despachante e desembaraço aduaneiro incidem sobre produto já acabado, destinando-se à operacionalização dos procedimentos necessários à exportação, e não à produção ou fabricação do bem. Assim, embora possam representar uma facilidade operacional e estar relacionados à atividade comercial da empresa, não se qualificam como insumos do processo produtivo para fins de creditamento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

Ademais, a contratação de despachante aduaneiro constitui opção do contribuinte para auxiliar no cumprimento dos procedimentos relativos ao comércio exterior, não se tratando de exigência indispensável ao próprio processo de fabricação do produto.

A matéria encontra óbice, ainda, na Súmula CARF nº 232, aprovada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo a qual:

Súmula CARF nº 232:

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

Dessa forma, devem ser mantidas as glosas relativas aos serviços de despachante e desembaraço aduaneiro.

Créditos relativos a serviços de construção civil, hidráulica e elétrica

Quanto aos créditos relativos aos serviços de construção civil, hidráulica e elétrica, a fiscalização entendeu que tais dispêndios não se caracterizam como insumos aplicados na fabricação de produtos destinados à venda, não se enquadrando no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A decisão recorrida manteve as glosas ao fundamento de que a Recorrente apresentou alegações genéricas, sem demonstrar quais serviços foram efetivamente realizados e sua vinculação com o processo produtivo.

Consignou, ainda, que as despesas relacionadas a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros possuem tratamento específico na legislação, sendo eventual crédito admitido com base nos encargos de depreciação ou amortização, nos termos do inciso VII e § 1º, inciso III, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não podendo ser apropriadas diretamente como insumos.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente reitera, de forma genérica, o pedido de reconhecimento dos créditos relativos aos serviços de construção civil, hidráulica e elétrica, sustentando que tais dispêndios foram aplicados no parque industrial e destinados à melhoria dos processos produtivos.

Defende que, após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, não se exige a aplicação direta e imediata do bem ou serviço ao produto fabricado, devendo ser

analisados os critérios de essencialidade e relevância para o desenvolvimento da atividade produtiva.

Assim, entende que os serviços contratados se enquadram no conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, requerendo a reversão das glosas.

Conforme consignado no início deste voto, os critérios de essencialidade e relevância fixados pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR aplicam-se à análise do conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

As demais hipóteses de creditamento previstas no referido artigo possuem regras próprias e devem ser analisadas de acordo com os requisitos estabelecidos pelo legislador.

No caso dos autos, tratando-se de dispêndios relacionados a serviços de construção civil, hidráulica e elétrica vinculados a edificações ou benfeitorias, a legislação prevê tratamento específico, com aproveitamento dos créditos mediante encargos de depreciação ou amortização, não sendo possível sua reclassificação como insumos apenas com fundamento nos critérios de essencialidade e relevância.

Esse entendimento tem sido reiteradamente adotado por este Colegiado, conforme se observa, por exemplo, no Acórdão nº 3201-012.455, proferido por esta Turma, em sessão de 25 de julho de 2025, cuja ementa consignou:

CRÉDITO. IMOBILIZADO. BENFEITORIAS. Como regra, benfeitorias, reformas e materiais de construção realizadas em bens ativados, componentes do parque produtivo (edificações) ou máquinas, devem ser incorporados ao ativo em questão, só gerando créditos a partir dos encargos de depreciação. Também devem ser ativados bens e materiais de construção incorporados aos bens do ativo cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, assim como as despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração, para futuras depreciações ou amortizações.

Ademais, a Recorrente não demonstrou de forma individualizada a natureza dos serviços executados e sua efetiva vinculação ao processo produtivo, limitando-se a alegações genéricas quanto à utilização no parque industrial.

Neste sentido, mantém-se a referida glosa.

Glosas da Fase Industrial

Glosas sobre Serviços

Créditos sobre serviços de transporte de pessoal

Quanto aos créditos relativos aos serviços de transporte na fase industrial, a fiscalização identificou que os valores glosados se referiam a despesas com transporte de trabalhadores e fretes sobre compras.

Em relação ao transporte de pessoal, a decisão recorrida manteve a glosa sob o fundamento de que tais dispêndios se destinam à viabilização da mão de obra, não integrando o processo produtivo da empresa. Reiterou o entendimento aplicado ao transporte de trabalhadores na fase agrícola, com base no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, no sentido de que tais gastos, em regra, não se enquadram no conceito de insumo.

A Recorrente, por sua vez, reitera os mesmos argumentos apresentados em relação ao transporte de trabalhadores na fase agrícola, sustentando que tais dispêndios seriam essenciais ao desenvolvimento de sua atividade econômica e que, após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, não se exige a aplicação direta do serviço no processo produtivo, mas a análise dos critérios de essencialidade e relevância.

Pelas mesmas razões expostas quando da análise do transporte de trabalhadores vinculados à fase agrícola, entendo que, uma vez demonstradas a essencialidade e a relevância do deslocamento da mão de obra para a realização das atividades produtivas da Recorrente, tais despesas qualificam-se como insumos, na forma do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, entendimento que se harmoniza com a Súmula CARF nº 189, a qual reconhece o direito ao creditamento dos gastos com "insumos do insumo" da fase agrícola.

Dessa forma, devem ser revertidas as glosas relativas aos serviços de transporte de trabalhadores na fase industrial.

Créditos relativos a fretes sobre compras

Quanto aos créditos relativos aos fretes sobre compras, a decisão recorrida consignou que, embora não exista previsão específica de creditamento para despesas de transporte suportadas pelo adquirente, o frete pode integrar o custo de aquisição do bem transportado, admitindo-se o crédito quando vinculado à aquisição de bens que também gerem direito ao creditamento.

Destacou, contudo, que o direito ao crédito do frete acompanha o tratamento tributário conferido ao bem adquirido, de modo que somente será admitido quando relacionado a insumos ou mercadorias passíveis de creditamento.

No caso concreto, considerando que o transporte estaria relacionado à aquisição de cana-de-açúcar, cuja saída do fornecedor ocorre com suspensão da incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, a decisão recorrida concluiu pela impossibilidade de aproveitamento dos créditos, mantendo a glosa.

A Recorrente sustenta que a decisão recorrida equivocou-se ao afastar o crédito sob o fundamento de que a cana-de-açúcar adquirida estaria sujeita à suspensão

das contribuições, pois tal circunstância não afastaria a natureza tributada da operação.

Argumenta que o serviço de frete contratado sofre incidência do PIS/Pasep e da Cofins e que os valores pagos pelo transporte das mercadorias adquiridas integram o custo de aquisição do insumo, gerando direito ao respectivo crédito.

Destaca, ainda, que mesmo nas aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas, não contribuintes das referidas contribuições, a legislação prevê possibilidade de aproveitamento de créditos, nos termos da Lei nº 10.925/2004.

Dessa forma, entende que os dispêndios com frete na aquisição da cana-de-açúcar são passíveis de creditamento, requerendo a reversão das glosas.

O tema relativo ao creditamento dos gastos com frete na aquisição de insumos já foi objeto de consolidação no âmbito deste Conselho, por meio da Súmula CARF nº 188, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 188

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

No presente caso, trata-se de frete relacionado ao transporte de cana-de-açúcar destinada ao processo produtivo da agroindústria. A circunstância de a aquisição da cana-de-açúcar estar submetida ao regime de suspensão das contribuições não implica, por si só, o afastamento do direito ao crédito sobre o serviço de transporte contratado, quando este possui tributação própria e constitui dispêndio necessário à aquisição do insumo.

Assim, devem ser revertidas as glosas correspondentes.

Créditos de serviços sujeitos a depreciação

Quanto aos créditos relativos a serviços sujeitos à depreciação, a fiscalização identificou dispêndios relacionados a serviços de instalação e montagem de máquinas, construção civil, hidráulica, restauração e manutenção de equipamentos com longa vida útil, entendendo que tais gastos deveriam ser capitalizados quando resultassem em aumento da vida útil do bem superior a um ano.

A decisão recorrida manteve as glosas ao fundamento de que, embora seja possível o aproveitamento de créditos relativos a serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, deve-se verificar se os dispêndios caracterizam simples manutenção, passível de enquadramento

como insumo, ou se representam melhorias que aumentam a vida útil do bem, hipótese em que o creditamento deve ocorrer pelas regras de depreciação ou amortização.

Consignou que caberia à contribuinte comprovar que os serviços realizados não representaram melhoria ou aumento da vida útil originalmente estimada dos equipamentos. Contudo, entendeu que os elementos apresentados, inclusive o relatório técnico juntado aos autos, não demonstraram de forma suficiente a natureza dos serviços executados nem afastaram a necessidade de capitalização dos gastos.

A Recorrente sustenta que os serviços glosados, embora envolvam valores expressivos, não correspondem a melhorias dos equipamentos, mas a manutenções necessárias em razão do intenso desgaste decorrente do processo produtivo de açúcar e álcool.

Argumenta que determinados componentes, como correntes, flanges e camisas de moenda, sofrem desgaste contínuo durante a safra e demandam intervenções periódicas, sem caracterizar acréscimo de vida útil ou melhoria do ativo.

Aduz, ainda, que apresentou novo laudo técnico, acompanhado de ART, demonstrando as características do processo produtivo e a necessidade de manutenção anual dos componentes utilizados nas etapas de recepção, preparo e extração da cana-de-açúcar.

No caso concreto, assiste razão à Recorrente.

Da análise do laudo técnico apresentado, verifica-se que os serviços glosados estão relacionados à manutenção periódica de equipamentos submetidos a elevado desgaste em razão das características abrasivas do processo produtivo da cana-de-açúcar.

Conforme demonstrado no referido laudo, durante a safra são necessárias intervenções para recuperação das condições normais de funcionamento dos equipamentos, em razão do desgaste sofrido no processo industrial.

Não se verifica que tais serviços tenham resultado em melhoria, ampliação de capacidade produtiva ou aumento da vida útil originalmente estimada dos equipamentos que justificasse sua capitalização como ativo imobilizado. Trata-se, ao contrário, de serviços destinados à conservação e manutenção da operacionalidade das máquinas utilizadas na produção.

Dessa forma, considerando que os serviços de instalação, montagem de máquinas, restauração e manutenção de equipamentos com longa vida útil estão vinculados aos equipamentos empregados no processo produtivo e são necessários à continuidade da atividade industrial, enquadram-se como insumos nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, razão pela qual devem ser revertidas as glosas correspondentes.

Mantêm-se, entretanto, as glosas referentes aos serviços de construção civil e hidráulica, pelos mesmos fundamentos expostos no item 1.4 deste voto.

Créditos de serviços não considerados insumos

A Recorrente sustenta que os serviços de suporte e manutenção de programas, assistência técnica, arquitetura, consultoria, corretagem, treinamento, hospedagem, desembaraço aduaneiro, regulação de sinistro/garantia e varrição/coleta foram indevidamente glosados, pois estariam vinculados ao desenvolvimento de sua atividade produtiva.

Argumenta que, no contexto da agroindústria sucroalcooleira, deve ser considerada toda a cadeia operacional, desde a preparação do solo até a disponibilização do produto final ao mercado, especialmente diante da variedade de produtos fabricados e das exigências específicas relacionadas ao açúcar destinado ao mercado interno e à exportação.

Defende que os critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR permitem o creditamento de serviços indispensáveis ao desempenho da atividade econômica, ainda que não aplicados diretamente no produto fabricado.

Sustenta, ainda, que serviços como corretagem, assessoria e consultoria seriam necessários para inserção dos produtos no mercado e obtenção de resultados comerciais, enquanto os serviços de suporte/manutenção de programas e assistência técnica estariam relacionados ao funcionamento das centrais de operação industrial responsáveis pelo controle das máquinas produtivas.

Quanto aos serviços de desembaraço aduaneiro, logística e varrição de depósitos, afirma serem indispensáveis às operações de exportação e à adequada movimentação e guarda dos produtos acabados.

Assim, entende que tais dispêndios atendem aos critérios de essencialidade e relevância e requer a reversão das glosas.

Conforme consignado no início deste voto, os critérios de essencialidade e relevância aplicáveis à definição de insumo, nos termos do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, já foram devidamente analisados, sendo desnecessária sua reprodução neste tópico.

No caso concreto, verifica-se que a decisão recorrida apreciou adequadamente a natureza dos dispêndios e sua vinculação com o processo produtivo da Recorrente, razão pela qual adoto seus fundamentos como razão de decidir, incorporando-os ao presente voto, conforme transcrição abaixo:

Neste tópico, a autoridade a quo narra que verificou a existência de créditos calculados sobre dispêndios com os seguintes serviços: suporte/manutenção de programas; assistência técnica; arquitetura; análise; desembaraço aduaneiro; corretagem; treinamento; hospedagem; assistência e consultoria qualquer;

regulação sinistro/garantia e varrição/coleta. Aduz que tais serviços não estão associados ao processo produtivo da empresa, de modo que não podem ser considerados insumos.

A Manifestante assevera que tais serviços são essenciais e que foram utilizados para melhoria de sua produtividade. Afirma que não se exige mais que determinado bem ou serviço tenha aplicação direta e imediata ao produto fabricado. Entende que o crédito é permitido desde que estejam presentes a essencialidade ou relevância, o que resta configurado no presente caso.

Como já relatado, determinado serviço só poderá ser enquadrado como insumo caso esteja relacionado ao processo produtivo da Manifestante. Deve-se ter em mente que serviços ligados à área administrativa, como os de assessoria e consultoria qualquer, arquitetura, varrição, corretagem, regulação sinistro/garantia, hospedagem e treinamento não se enquadram no conceito de insumos. Sobre a questão, a interpretação estabelecida pelo PN Cosit nº 5/2018 é a seguinte:

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

[...]

69. Sem embargo, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico, etc. da pessoa jurídica.

Por outro lado, os serviços de desembaraço aduaneiro já foram analisados em tópico precedente, não propiciando o direito aos créditos de PIS/Pasep e de Cofins.

Quanto aos demais serviços de suporte/manutenção de programas e de assistência técnica até poderiam gerar o crédito em tela. Contudo, também consoante já esclarecido quando se tratou dos mesmos tipos de créditos sobre serviços realizados na fase agrícola, faltam provas de que eles são inerentes ao processo fabril da empresa. Alegações genéricas, como as que estão no recurso apresentado, não ajudam na elucidação da questão. Enfim, não há reparos a se fazer no procedimento fiscal.

Dessa forma, devem ser mantidas as glosas relativas aos referidos serviços.

Créditos de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária

Quanto às glosas relativas aos serviços de fornecimento de mão de obra avulsa temporária, a fiscalização entendeu que os créditos apropriados estavam relacionados a serviços administrativos e diversos, sem vinculação com o processo produtivo da empresa.

A decisão recorrida manteve as glosas ao fundamento de que, conforme orientação do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, a contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra somente poderá gerar créditos das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins quando os trabalhadores cedidos atuarem diretamente nas atividades de produção de bens ou prestação de serviços da contratante.

Consignou, ainda, que a Recorrente não apresentou elementos capazes de demonstrar que a mão de obra contratada foi aplicada no processo produtivo, razão pela qual manteve as glosas efetuadas.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente reitera que, após a definição do conceito de insumo pelo STJ, não deve prevalecer interpretação restritiva para fins de aproveitamento dos créditos de PIS/Pasep e Cofins, devendo ser analisada a essencialidade e relevância do dispêndio para o processo produtivo.

Sustenta que a contratação de empresa fornecedora de mão de obra temporária pode gerar direito ao crédito quando destinada às atividades produtivas, conforme reconhecido pela Solução de Divergência Cosit nº 29/2017.

A Recorrente afirma que, no caso concreto, a mão de obra contratada foi utilizada temporariamente para suprir necessidades do processo produtivo, razão pela qual requer a reversão das glosas.

Todavia, embora seja possível o creditamento de despesas com contratação de mão de obra fornecida por pessoa jurídica quando demonstrada sua aplicação direta no processo produtivo, a Recorrente não apresentou elementos suficientes para comprovar em quais atividades os trabalhadores foram efetivamente alocados.

Assim, diante da ausência de comprovação da vinculação da mão de obra contratada ao processo produtivo, devem ser mantidas as glosas.

Glosas sobre Bens**Crédito referente a bens com natureza de ativo fixo (sujeitos à depreciação)**

Quanto aos créditos relativos aos bens sujeitos à depreciação, a fiscalização identificou a aquisição de partes e peças aplicadas em máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, entendendo que, por se tratarem de itens de valor significativo, deveriam ser incorporados ao ativo imobilizado quando sua

substituição resultasse em aumento da vida útil do equipamento superior a um ano.

A decisão recorrida manteve as glosas ao fundamento de que partes e peças cuja substituição implique melhoria ou acréscimo de vida útil do equipamento devem ser capitalizadas, com aproveitamento dos créditos pela sistemática aplicável aos bens do ativo imobilizado.

Consignou, ainda, que, embora tais componentes fossem utilizados em máquinas do processo produtivo, caberia à contribuinte comprovar que sua aplicação correspondia à mera reposição decorrente do desgaste operacional, sem aumento da vida útil do equipamento principal. Diante da ausência de comprovação suficiente, manteve as glosas realizadas pela fiscalização.

A Recorrente sustenta que as partes e peças glosadas, embora possuam valores expressivos, não representam aquisição de novos ativos ou melhorias nos equipamentos, mas componentes necessários à manutenção das máquinas em razão do desgaste intenso decorrente do processo produtivo sucroalcooleiro.

Argumenta que determinados itens precisam ser substituídos periodicamente durante as safras, uma vez que estão sujeitos a elevado desgaste nas etapas de recepção, preparo e extração da cana-de-açúcar, sem que essa substituição resulte em aumento da vida útil originalmente estimada do equipamento principal.

Afirma que apresentou laudo técnico acompanhado de ART, demonstrando que os componentes analisados são itens de reposição necessários à manutenção da capacidade operacional dos equipamentos produtivos.

A meu ver, assiste razão à Recorrente.

Inicialmente, cumpre destacar que os créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado possuem disciplina própria, prevista no inciso VI c/c § 1º, inciso III, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, sendo calculados com base nos encargos de depreciação ou amortização.

Todavia, tal hipótese não se confunde com a aquisição de partes e peças destinadas à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, cuja análise deve ser realizada à luz do conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º das referidas leis:

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Com efeito, para a correta classificação dos dispêndios, deve-se verificar se a substituição das partes e peças representa efetiva melhoria, ampliação de capacidade ou aumento da vida útil do equipamento superior a um ano, hipótese em que o gasto deverá ser incorporado ao ativo imobilizado, ou se corresponde à mera recomposição das condições normais de funcionamento do bem em razão do desgaste decorrente do processo produtivo.

Ressalte-se que o valor unitário dos componentes, isoladamente considerado, não é suficiente para determinar sua classificação como ativo imobilizado. O limite de R\$ 1.200,00, mencionado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, constitui parâmetro oriundo da legislação do Imposto de Renda para dispensa de imobilização de bens de pequeno valor, mas não afasta a necessidade de análise da natureza do dispêndio e dos efeitos decorrentes da substituição do componente.

No caso concreto, verifica-se que a própria planilha “Glosa de Bens Sujeitos à Depreciação” identifica que os itens analisados correspondem a peças aplicadas em máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo da Recorrente.

Embora a decisão recorrida tenha entendido ausente comprovação suficiente quanto à natureza meramente substitutiva desses componentes, o laudo técnico apresentado trouxe elementos específicos acerca da natureza desses bens, demonstrando que se tratam de peças submetidas a elevado desgaste em razão das características do processo produtivo sucroalcooleiro, especialmente nas etapas de recepção, preparo e extração da cana-de-açúcar.

O laudo explicita ainda que tais componentes demandam substituições periódicas ou processos de recuperação durante as safras, com o objetivo de recompor suas condições normais de funcionamento, sem que isso represente melhoria, acréscimo da vida útil originalmente estimada do equipamento principal ou incorporação de nova capacidade produtiva.

Assim, não se trata de bens destinados à melhoria ou ampliação dos ativos produtivos, mas de itens necessários à manutenção da operacionalidade das máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo de fabricação.

Dessa forma, considerando sua essencialidade para a continuidade do processo produtivo, os referidos dispêndios enquadram-se como insumos, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, razão pela qual devem ser revertidas as glosas correspondentes.

Crédito referente a combustíveis e lubrificantes

Quanto aos créditos relativos a combustíveis, lubrificantes e aditivos automotivos, a fiscalização efetuou glosas por entender que determinados dispêndios não estavam vinculados ao processo produtivo, especialmente aqueles relativos ao óleo diesel utilizado no transbordo de açúcar e aos itens alocados em serviços gerais.

A decisão recorrida, com fundamento no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, reconheceu que os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos empregados nas etapas do processo produtivo, inclusive na fase agrícola da agroindústria, enquadram-se no conceito de insumo, revertendo as glosas constantes da “Planilha de Glosas de Combustíveis/Lubrificantes/Aditivos Automotivos”.

Entretanto, foram mantidas as glosas relativas ao óleo diesel utilizado no transbordo de açúcar, por entender que o dispêndio ocorre em etapa posterior à finalização do processo produtivo, bem como aquelas relativas aos combustíveis, lubrificantes e aditivos alocados em serviços gerais, diante da ausência de demonstração de sua vinculação com a produção.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta que o óleo diesel utilizado no transbordo de açúcar está relacionado à operação de venda destinada à exportação, uma vez que o produto é transportado até terminal intermodal para posterior envio ao porto onde ocorrerá o desembaraço aduaneiro.

Defende, assim, que tais dispêndios não se referem a simples etapa posterior à produção, mas integram a logística necessária ao escoamento dos produtos destinados à venda, razão pela qual requer a reversão das glosas remanescentes.

Não assiste razão à Recorrente.

Conforme já consignado neste voto, o conceito de insumo, definido a partir dos critérios de essencialidade e relevância, deve ser analisado dentro dos limites estabelecidos pelo inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que se refere aos bens e serviços utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

No caso concreto, verifica-se que o óleo diesel objeto da glosa foi utilizado no transbordo do açúcar já produzido, em etapa posterior à conclusão do processo produtivo, relacionada à logística de movimentação e escoamento do produto acabado.

Embora tais operações sejam relevantes para a atividade econômica da Recorrente e necessárias à comercialização dos produtos, não se confundem com os dispêndios empregados no processo de produção ou fabricação do bem destinado à venda, conforme exigido pela legislação para enquadramento como insumo.

Nada a corrigir na decisão recorrida.

Crédito referente a encargos de depreciação

Quanto aos créditos relativos aos encargos de depreciação de bens utilizados na fase industrial, a fiscalização efetuou glosas sob o fundamento de que determinados bens do ativo imobilizado não estariam diretamente vinculados ao processo produtivo da Recorrente.

A decisão recorrida reconheceu que os créditos relativos à depreciação devem observar o disposto no inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, admitindo-se o aproveitamento em relação às máquinas, equipamentos e demais bens do ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda. Reconheceu, ainda, a possibilidade de creditamento dos bens empregados na etapa agrícola da agroindústria, por integrarem a cadeia produtiva da cana-de-açúcar destinada à fabricação de açúcar, álcool e demais produtos.

No que se refere à fase industrial, consignou que a fiscalização já havia reconhecido créditos relativos a diversos setores produtivos, tais como caldeira, extração, empacotamento, centrifugação, tratamento de caldo e estação termoeletrica. Contudo, manteve as glosas remanescentes ao fundamento de que os relatórios apresentados incluíam bens vinculados a setores administrativos e de apoio, bem como descrições genéricas que impossibilitariam a identificação segura dos itens efetivamente empregados no processo produtivo.

A Recorrente sustenta que a análise realizada adotou interpretação restritiva do conceito de utilização na produção, defendendo que diversos setores glosados possuem relação essencial com a atividade sucroalcooleira, ainda que não atuem diretamente sobre o produto em fabricação.

Nesse sentido, afirma que setores como captação e tratamento de água, sondas, balanças, irrigação e captação de vinhaça, controle industrial, instrumentação, suporte de tecnologia vinculado aos equipamentos industriais e laboratórios possuem participação necessária no processo produtivo, sendo indispensáveis ao funcionamento da atividade industrial.

Aduz, ainda, que as informações apresentadas permitem identificar os bens e sua vinculação às respectivas áreas, afastando a conclusão de ausência de comprovação ou inconsistência dos relatórios apresentados.

Assim, requer a reversão das glosas relativas aos encargos de depreciação dos bens que entende vinculados ao processo produtivo.

No caso concreto, assiste razão à Recorrente em relação aos encargos de depreciação incidentes sobre os bens utilizados na captação e tratamento de água, sondas destinadas à coleta de amostras e análise da qualidade das matérias-primas, tanques, sistemas de irrigação e equipamentos de captação de vinhaça destinados à irrigação da lavoura de cana-de-açúcar, laboratórios de experimentação destinados ao controle da qualidade dos produtos acabados e balança rodoviária.

Com efeito, tais bens encontram-se diretamente vinculados à cadeia produtiva da atividade sucroenergética, desempenhando funções indispensáveis à obtenção da matéria-prima, ao desenvolvimento do processo produtivo e ao controle de qualidade da produção, não se caracterizando como bens de natureza meramente administrativa ou de apoio.

Os equipamentos empregados na captação e tratamento de água integram etapa essencial da atividade industrial, uma vez que a água constitui elemento indispensável em diversas fases da fabricação de açúcar e etanol. De igual modo, as sondas utilizadas para coleta de amostras e análise da qualidade das matérias-primas destinam-se ao controle das características da cana-de-açúcar que ingressa no processo produtivo, permitindo o adequado acompanhamento da produção e influenciando diretamente o rendimento industrial.

No que se refere aos tanques, sistemas de irrigação e equipamentos de captação de vinhaça, verifica-se que tais bens são empregados na fase agrícola da atividade agroindustrial. A vinhaça, subproduto resultante da fabricação do etanol, é utilizada na fertirrigação da lavoura de cana-de-açúcar, sendo indispensável a existência da infraestrutura necessária à sua captação, armazenamento, transporte e aplicação no campo. Trata-se, portanto, de bens diretamente vinculados à cadeia produtiva da cana-de-açúcar, entendimento que se harmoniza com a Súmula CARF nº 189, segundo a qual os gastos com insumos da fase agrícola, denominados "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas.

Da mesma forma, os bens empregados em laboratórios de experimentação integram o controle de qualidade dos produtos acabados, permitindo a verificação de sua conformidade com as especificações técnicas e exigências legais para comercialização, razão pela qual constituem etapa inerente ao próprio processo produtivo.

Também merece acolhimento o pleito referente à balança rodoviária, uma vez que sua utilização na pesagem da matéria-prima recebida, dos insumos empregados e dos produtos acabados constitui atividade operacional diretamente relacionada ao controle da produção, revelando-se equipamento necessário ao desenvolvimento da atividade industrial, e não mero instrumento administrativo.

Assim, em relação a esses bens, encontra-se suficientemente demonstrada sua efetiva utilização nas atividades produtivas da Recorrente, atendendo aos requisitos previstos no inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 para o aproveitamento dos créditos relativos aos encargos de depreciação.

Diversamente, quanto aos demais bens remanescentes objeto da glosa, especialmente aqueles vinculados aos setores de controle industrial, instrumentação, suporte e manutenção de tecnologia da informação, bem como aos caminhões utilizados para transbordo e transporte interno de açúcar, a Recorrente não apresentou elementos suficientes para demonstrar, de forma

individualizada, a efetiva utilização de cada bem diretamente no processo produtivo, permanecendo hígidas as conclusões da fiscalização quanto a esses itens.

Dessa forma, devem ser revertidas as glosas relativas aos encargos de depreciação incidentes sobre os bens utilizados na (i) captação e tratamento de água; (ii) sondas destinadas à coleta de amostras e análise da qualidade das matérias-primas; (iii) tanques, sistemas de irrigação e equipamentos de captação de vinhaça destinados à irrigação da lavoura de cana-de-açúcar; (iv) laboratórios de experimentação destinados ao controle da qualidade dos produtos acabados; e (v) balança rodoviária, mantendo-se as demais glosas efetuadas pela fiscalização.

Crédito presumido de cana-de-açúcar de aquisições de pessoa física

Quanto aos créditos relativos às aquisições de cana-de-açúcar de produtores rurais pessoas físicas, a fiscalização efetuou glosas sob o fundamento de ausência de comprovação dos requisitos necessários ao reconhecimento dos créditos apropriados.

A decisão recorrida manteve as glosas por entender que a simples apresentação das notas fiscais de aquisição e dos registros contábeis não seria suficiente para comprovar as operações que fundamentaram o aproveitamento dos créditos, cabendo à contribuinte demonstrar a efetiva correspondência entre os documentos apresentados e os negócios jurídicos realizados.

Consignou que os elementos constantes dos autos não permitiriam confirmar a entrega da cana-de-açúcar pelos produtores indicados nas notas fiscais, bem como que os pagamentos realizados a terceiros não seriam suficientes, por si só, para comprovar a quitação das obrigações perante os fornecedores originários.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que as operações de aquisição foram devidamente comprovadas por meio das notas fiscais, escrituração contábil e contratos firmados com os produtores rurais, destacando que, no setor sucroalcooleiro, é comum a existência de pagamentos a terceiros em razão de cessões de crédito, financiamentos, garantias e demais ajustes comerciais vinculados ao fornecimento da matéria-prima.

Alega que os contratos apresentados autorizavam descontos e pagamentos destinados à liquidação de obrigações assumidas pelos fornecedores, não havendo irregularidade no fato de os pagamentos terem sido direcionados a terceiros.

Argumenta, ainda, que a legislação exige que os custos tenham sido incorridos, não condicionando o aproveitamento dos créditos à comprovação do efetivo pagamento da matéria-prima adquirida.

Por fim, afirma que os documentos fiscais e contábeis apresentados seriam suficientes para demonstrar a regularidade das operações de compra de cana-de-

açúcar e requer a reversão das glosas ou, subsidiariamente, a realização de diligência para confirmação das informações.

No caso concreto, após análise dos elementos constantes dos autos, entendo que a decisão recorrida enfrentou adequadamente a controvérsia, razão pela qual adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Conforme consignado naquele Acórdão, a controvérsia não envolve a possibilidade jurídica de aproveitamento do crédito presumido previsto na legislação, mas a comprovação dos requisitos necessários à validação dos créditos pleiteados.

Embora não haja impedimento jurídico ao pagamento realizado a terceiro por indicação ou autorização do credor originário, cabe à contribuinte demonstrar a vinculação entre os pagamentos efetuados, as cessões de crédito indicadas e as operações que deram origem aos créditos apropriados.

No presente caso, conforme destacado pela decisão recorrida, os elementos apresentados não foram suficientes para comprovar que os pagamentos efetuados a terceiros correspondiam efetivamente à liquidação das obrigações relativas às notas fiscais objeto das glosas.

Ressalte-se que as diligências no processo administrativo fiscal têm por finalidade esclarecer fatos controvertidos a partir dos elementos constantes dos autos, não podendo ser utilizadas como meio de substituir o ônus probatório atribuído ao contribuinte quanto à demonstração do direito creditório.

Dessa forma, diante da ausência de comprovação específica dos requisitos necessários ao reconhecimento dos créditos presumidos apropriados, mantenho as glosas relativas às aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas.

Crédito presumido de cana-de-açúcar de aquisições de pessoa jurídica

Quanto às glosas relativas ao crédito presumido decorrente da aquisição de cana-de-açúcar de pessoas jurídicas, a fiscalização identificou fornecedores que, segundo os dados cadastrais disponíveis, não exerceriam atividade agropecuária, razão pela qual afastou os créditos apropriados pela Recorrente.

A decisão recorrida, entretanto, afastou tal fundamento, consignando que a análise do direito ao crédito deve privilegiar a realidade das operações realizadas, não sendo suficiente a simples verificação das informações cadastrais dos fornecedores para descaracterizar as aquisições de cana-de-açúcar.

Nesse sentido, reconheceu que as provas apresentadas, tais como documentos fiscais e demais elementos constantes dos autos, demonstravam a efetiva aquisição da matéria-prima, razão pela qual admitiu o crédito presumido relativo às operações questionadas.

Contudo, a decisão recorrida entendeu que, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, tais créditos presumidos somente poderiam ser utilizados para dedução da própria contribuição devida, não sendo passíveis de ressarcimento ou compensação com outros tributos.

A Recorrente sustenta que observou a limitação prevista na legislação, afirmando que os créditos presumidos foram utilizados exclusivamente para dedução dos débitos das próprias contribuições ao PIS e à Cofins, razão pela qual requer a reversão da glosa.

Pelo exposto, verifica-se que não subsiste controvérsia quanto ao entendimento adotado pela decisão recorrida, uma vez que a própria Recorrente reconhece a aplicação do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e afirma que os créditos presumidos foram utilizados para dedução dos débitos das próprias contribuições ao PIS e à Cofins, em conformidade com os limites estabelecidos pela legislação.

Dessa forma, inexistindo divergência quanto ao critério jurídico adotado pela decisão recorrida, eventual verificação acerca da correta utilização dos créditos reconhecidos deve ser realizada no momento da apuração do crédito pela unidade de origem.

Créditos com base no art. 1º, § 7º da Lei nº 12.859/2013

Quanto ao critério de apuração dos créditos não cumulativos de PIS e Cofins vinculados à produção e comercialização de álcool, a fiscalização verificou que a Recorrente não demonstrou, em sua escrituração fiscal, os custos, despesas e encargos especificamente relacionados a esse produto, para fins de aplicação do art. 1º, § 7º, da Lei nº 12.859/2013, que assim dispõe:

Lei nº 12.859/2013

Art. 1º A pessoa jurídica importadora ou produtora de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o volume mensal de venda no mercado interno do referido produto.

(...)

*§ 7º O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado pelas pessoas jurídicas de que trata o caput, na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, em relação a custos, despesas e encargos **vinculados à produção e à comercialização de álcool**, inclusive para fins carburantes, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, poderá ser objeto de:*

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Por sua vez, a legislação da não cumulatividade admite, quando houver custos, despesas e encargos comuns, a utilização do método de rateio proporcional, conforme previsto nos §§ 8º e 9º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

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:

[...]

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

A controvérsia, portanto, não reside na possibilidade de utilização do método de rateio proporcional para apuração dos créditos da não cumulatividade, mas na observância dos requisitos específicos previstos para o aproveitamento do tratamento estabelecido pelo art. 1º, §7º, da Lei nº 12.859/2013.

A Recorrente sustenta que adotou corretamente o método de rateio proporcional, considerando que possui processo produtivo integrado envolvendo

açúcar e álcool, com custos comuns às atividades. Defende que a legislação autoriza a utilização desse critério, não podendo a fiscalização exigir apropriação direta dos dispêndios vinculados a cada produto.

Afirma que os créditos foram distribuídos proporcionalmente conforme as receitas auferidas, sendo as receitas tributadas no mercado interno relacionadas ao etanol, as receitas não tributadas ao açúcar comercializado internamente e as receitas de exportação ao açúcar VHP. Dessa forma, entende que os créditos devem ser reconhecidos nos termos do art. 1º, §7º, da Lei nº 12.859/2013.

Contudo, não assiste razão à Recorrente.

A possibilidade de adoção do rateio proporcional prevista na legislação geral da não cumulatividade não afasta a necessidade de observância dos requisitos estabelecidos em legislação específica quando se pretende usufruir de tratamento diferenciado.

No caso, o art. 1º, §7º, da Lei nº 12.859/2013 estabeleceu regra própria aplicável aos produtores de álcool, autorizando a compensação ou o ressarcimento do saldo credor somente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização desse produto.

Trata-se de regime específico, cuja aplicação depende do cumprimento dos requisitos expressamente previstos na norma instituidora, não sendo possível afastá-los mediante aplicação isolada das regras gerais de apuração dos créditos da não cumulatividade.

No caso concreto, conforme consignado pela decisão recorrida, a Recorrente não demonstrou na EFD nem nos demonstrativos apresentados a segregação dos custos, despesas e encargos vinculados à produção e comercialização de álcool. Ao contrário, apresentou créditos apurados conjuntamente para açúcar e álcool.

Ressalte-se que a fiscalização não desconsiderou os créditos da não cumulatividade nem afastou a aplicação do método de rateio proporcional. O que se verificou foi a impossibilidade de enquadrar os valores apurados conjuntamente no tratamento específico previsto pelo art. 1º, §7º, da Lei nº 12.859/2013, diante da ausência de demonstração da vinculação exigida pela própria norma.

Ademais, conforme destacado pela decisão recorrida, não restou demonstrado prejuízo decorrente do procedimento fiscal, uma vez que os créditos foram analisados com base nos documentos apresentados pela contribuinte e o critério de rateio proporcional foi observado na apuração geral.

Dessa forma, considerando que a Recorrente não comprovou o atendimento aos requisitos específicos previstos na Lei nº 12.859/2013 para fins de compensação ou ressarcimento dos créditos vinculados à produção e comercialização de álcool, mantenho a decisão recorrida neste ponto.

Do pedido de diligência/perícia

No que se refere ao pedido de realização de perícia, cumpre observar que a jurisprudência deste Conselho tem reiteradamente afirmado que a produção de prova pericial não constitui medida obrigatória quando o julgador já se encontra suficientemente convencido a partir das provas constantes dos autos. Trata-se, na verdade, de faculdade atribuída à autoridade julgadora, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Nesse sentido, a realização de prova pericial mostra-se cabível quando necessária ao esclarecimento de questões técnicas específicas e quando os demais elementos constantes dos autos forem insuficientes para a formação do convencimento do julgador, devendo sua produção observar os critérios de necessidade, utilidade e pertinência, em consonância com os princípios da razoabilidade e da economia processual.

No caso concreto, diante do conjunto de informações documentais já constantes dos autos e das diversas diligências efetuadas ao longo da instrução processual, entende-se que a ausência de perícia não compromete a busca da verdade material, tampouco prejudica o adequado julgamento da controvérsia.

Assim, considerando que os elementos constantes dos autos são suficientes para a formação do convencimento acerca das matérias controvertidas, mostra-se desnecessária a realização de diligências ou perícias adicionais para o julgamento do feito.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, dar parcial provimento para reverter as seguintes glosas referentes a:

- i. Transporte de mão de obra vinculados às fases agrícola e industrial;
- ii. Fretes sobre compra de cana-de-açúcar;
- iii. Serviços de instalação, montagem de máquinas, restauração e manutenção de equipamentos;
- iv. Partes e peças aplicadas em máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo;
- v. Encargos de depreciação em relação aos bens utilizados:
 - (v.1) na captação/tratamento de água;
 - (v.2) sondas utilizadas para amostra de qualidade das matérias-primas;
 - (v.3) tanque/irrigação/captação de vinhaça destinados à irrigação da lavoura da cana-de-açúcar;
 - (v.4) laboratório/experimentação para atestar a qualidade dos produtos acabados; e
 - (v.5) balança rodoviária.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos em relação aos seguintes itens: (i) transporte de mão de obra vinculado às fases agrícola e industrial, (ii) fretes sobre compra de cana-de-açúcar, (iii) serviços de instalação, montagem de máquinas, restauração e manutenção de equipamentos, (iv) partes e peças aplicadas em máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo e (v) encargos de depreciação em relação aos bens utilizados (v.1) na captação/tratamento de água, (v.2) sondas utilizadas para amostra de qualidade das matérias-primas, (v.3) tanque/irrigação/captação de vinhaça destinados à irrigação da lavoura da cana-de-açúcar, (v.4) laboratório/experimentação para atestar a qualidade dos produtos acabados e (v.5) balança rodoviária.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator