



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10650.720460/2017-11
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3301-011.029 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
 VALE DO TIJUCO AÇUCAR E ÁLCOOL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/09/2014

CONCEITOS DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade, Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para 1- admitir os créditos extemporâneos nos moldes da planilha apresentada pela autoridade fiscal; 2 – reverter as seguintes glosas : - bens e serviços utilizados na atividade agrícola; - tratamento de água; - graxa; - materiais elétricos e eletrônicos; - serviços de instrumentação elétrica e eletrônica; - pneus e câmaras de ar; - óleo diesel; - serviços gerais – Anexo IX do TVF; - faça corte de base 500MM 6F; - serviços gerais – Anexo XI do TVF; - serviços em equipamentos de movimentação de matérias primas e produtos em elaboração; - fretes na aquisição de cana para uso na produção de açúcar; - fretes para remessa de peças, de mercadorias e de equipamentos para conserto, como também seu retorno; fretes de máquinas e equipamentos que foram imobilizados; transporte de itens aplicados nas lavouras; - fretes sem relação com mercadorias vendidas ; - fretes relativos a materiais aplicados nas lavouras ; - fretes de remessa de açúcar para formação de lotes de exportação ; - **encargos de**

depreciação - imobilizados utilizados nas lavouras de cana; - **encargos de depreciação** - imobilizados utilizados nos centros de custos laboratório industrial e laboratório; - **encargos de depreciação** - diversos outros imobilizados alocados em centros de custos indiretos; - bens constantes dos centros de custo relativos a **administração industrial**, caminhão água potável, tratamento de lodo, estação de tratamento de águas; geração e exportação de energia, resíduos industriais, sistema de fuligem, e também os constantes do centro de custo comercial (no qual estão os tanques de etanol responsáveis pela armazenagem dos produtos acabados; - bens **do imobilizado relativo às atividades de geração e comercialização de energia** (produção e comercialização de energia elétrica excedente, resultante da transformação da energia térmica pela queima do bagaço de cana.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente Substituto), Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro, Salvador Cândido Brandão Junior, Juciléia de Souza Lima e Carlos Delson Santiago. Ausentes os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, substituído pelo Conselheiro Carlos Delson Santiago e a Conselheira Liziane Angelotti Meira, substituída pelo Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes.

Relatório

1. Adoto trechos do relatório que compõe o Acórdão DRJ/CURITIBA, combatido no recurso voluntário apresentado, por economia processual e por bem descrever os fatos presentes nos autos :

O presente processo tem por objeto dois Autos de Infração lavrados contra o contribuinte acima identificado, decorrentes de irregularidades verificadas na declaração e recolhimento da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS do período de janeiro/2013 a setembro/2014, apurados na sistemática não cumulativa, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

No Auto de Infração relativo à Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 241-250), foi apurado o crédito tributário no valor total de **R\$ 12.779.385,84** (incluindo as contribuições não declaradas e não recolhidas, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 04/2017), bem como foi efetuada a glosa de créditos do regime não cumulativo constituídos indevidamente pelo contribuinte, no valor total de **R\$ 2.747.804,04** (sem débito de contribuição).

No Auto de Infração relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 260-269), foi apurado o crédito tributário no valor total de **R\$ 59.052.174,82** (incluindo as contribuições não declaradas e não recolhidas, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 04/2017), bem como foi efetuada a glosa de créditos do regime não cumulativo constituídos indevidamente pelo contribuinte, no valor total de **R\$ 12.656.552,13** (sem débito de contribuição).

Todos os fundamentos fáticos e jurídicos do lançamento estão descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1835-1903, cujo conteúdo pode ser resumido da seguinte forma:

- A atividade econômica principal do contribuinte informada no Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) é 1931-4-00 - produção de etanol (bioetanol). De acordo com o Estatuto, o objeto da empresa é: produção, comercialização e exportação de açúcar, álcool e outros derivados do processamento de cana de açúcar; prestação de serviços a terceiros e a industrialização por ordem destes; cogeração e comercialização de energia elétrica, podendo atuar com a exploração de cultivo de cana de açúcar, em terras próprias ou de terceiros; intermediação de venda de cana de açúcar; participação em outras sociedades como sócio ou acionista.

- No período analisado, o contribuinte apurou créditos do regime não cumulativo do PIS/Pasep e da COFINS sobre as seguintes rubricas da EFD-Contribuições: 1) Bens utilizados como insumos; 2) Serviços utilizados como insumos; 3) Despesas de energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor; 4) Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica; 5) Despesa de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda; 6) Bens do ativo imobilizado, com base nos encargos de depreciação; 7) Créditos calculados por unidade de medida de produto; 8) Créditos calculados sobre insumos de origem vegetal.

- A contribuinte foi intimada a apresentar documentação comprobatória desses créditos e apresentou a descrição do seu processo produtivo, diversas planilhas eletrônicas, memoriais e cálculos que detalham a composição das referidas rubricas. A partir da análise dessas informações, em cotejo com a legislação de regência das contribuições, a fiscalização constatou a apuração indevida de créditos

- O primeiro ponto analisado foi o **rateio dos créditos entre mercado interno e exportação**. A auditoria alterou os percentuais de crédito vinculados à receita de exportação, pois o contribuinte havia considerado a receita auferida no momento das vendas, enquanto o correto é reputar auferida a receita quando foram embarcados os produtos, nos termos do artigo 29, I, da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012.

- Em relação aos **bens utilizados como insumos**, a fiscalização destacou que para que seja considerado insumo à fabricação, além de não estar incluído no ativo imobilizado, o bem deve enquadrar-se em uma das quatro situações: deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Ao lado dessa regra geral, existem previsões legais específicas que permitem o creditamento de aquisição de insumos indiretos, como é o caso dos combustíveis e lubrificantes. Com base nesse conceito de insumo, foi efetuada a glosa dos créditos relativos à aquisição dos seguintes bens:

- **Bens relacionados a atividades agrícolas**. Glosados porque a atividade agrícola de cultivo de cana de açúcar é um processo produtivo diverso e anterior, que em nada se confunde com a fabricação dos bens produzidos e vendidos pelo contribuinte, que são, essencialmente, açúcar e álcool.

- **Construção Civil. Bens relacionados à manutenção, conservação e reforma de prédios**. Glosados por não guardarem correlação com a atividade de produção. Estas atividades visam à manutenção e conservação do patrimônio e contribuem para o resultado de vários exercícios, devendo seus custos serem ativados, gerando em momento posterior o direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação, sendo inviável a dedução direta do crédito sob a forma de insumo.

- **Materiais elétricos e eletrônicos**. Glosados porque não integram os produtos fabricados nem se desgastam ou perdem suas características pela ação dos produtos em fabricação.

- **Pneus e câmaras**. Glosados porque a contribuinte não utiliza veículos em seu

processo produtivo. Os veículos são utilizados apenas para transporte e movimentação interna de pessoas e produtos, não sendo os pneus e câmaras consumidos na fabricação dos produtos destinados à venda.

- **Produtos utilizados em tratamento de água e subprodutos.** Glosados porque não podem ser considerados parte ou etapa do processo produtivo. O tratamento é uma etapa posterior à obtenção do produto final e por isso os produtos nele empregados não se caracterizam como insumos para efeito de apuração de créditos das contribuições.

- **Graxa.** Glosado por não se tratar de insumo direto na acepção da legislação e por não se enquadrar como combustível ou lubrificante. Observou-se que embora a graxa seja uma mercadoria com propriedades lubrificantes, difere, segundo a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), dos óleos lubrificantes

- **Óleo diesel.** Glosado porque a quase totalidade dos equipamentos que consumiram óleo diesel realiza ou atividades agrícolas (e por isso não são aptas a gerar créditos, conforme já explanado) ou atividades de movimentação interna (etapas anteriores e/ou posteriores à fabricação dos produtos destinados a venda).

- **Bens não aplicados nem consumidos no processo produtivo.** Foram glosados materiais e produtos utilizados na manutenção, conservação e limpeza de máquinas e equipamentos cujas ações não são diretamente exercidas sobre o produto em fabricação, bem como partes e peças descritas de maneira geral, sem indicação das máquinas e equipamentos a que se destinaram. Foram também glosados os materiais explicitamente destinados aos setores administrativos ou não empregados diretamente na fase especificamente industrial.

- **Bens a imobilizar.** Trata-se de partes e peças de reposição, que por serem bens de valor elevado e de natureza permanente, que representam acréscimo à vida útil do ativo, não podem ser considerados insumo à produção, mas sim um acréscimo incorporado ao valor das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado. Glosados porque deveriam ser ativados para gerar posteriormente direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação.

- Em relação **aos serviços utilizados como insumos**, a fiscalização observou que a legislação define como insumos apenas “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”. Assim, somente os serviços utilizados diretamente na linha de produção da empresa podem gerar direito ao crédito, não sendo o caso de despesas que representem custo geral da atividade. A partir desse conceito, foram glosados os seguintes serviços:

- **Serviços das lavouras de cana.** Glosados porque a atividade agrícola é fase que antecede a produção, conforme considerações já apresentadas.

- **Serviços gerais.** Trata-se de monitoramento, manutenção, higienização e eventuais reparos, bem como de averiguação do estado de conservação das máquinas, equipamentos e acessórios. Glosados porque empregados fora da linha de produção, em fase diversa do processo de industrialização.

- **Serviços em equipamentos móveis.** Glosados por servirem apenas para movimentação interna de matérias primas e produtos em elaboração, sem alterar os mesmos, escapando ao conceito de insumo.

- **Serviços utilizados na construção civil.** Glosados porque visam apenas à manutenção e conservação do patrimônio, não sendo utilizados no processo produtivo.

- **Serviços utilizados na manutenção elétrica, eletrônica e instrumentação.** Glosados porque não se conformam ao conceito de insumo, já que não são aplicados ou consumidos no processo produtivo.

- Quanto aos créditos decorrentes de **despesas de energia elétrica e energia térmica**, inclusive sob a forma de vapor, foi efetuada glosa tão somente em decorrência da alteração do percentual do crédito no rateio dos créditos entre mercado interno e exportação.

- Para os créditos decorrentes de **despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica**, a contribuinte apresentou planilhas denominadas “9.3 – crédito cana” e “9.3 – outros fretes” e esclareceu que houve equívoco na informação, pois tais planilhas se referem a insumos e fretes, e não a locação de máquinas. Analisando as informações prestadas, a fiscalização verificou que:
 - **A planilha “9.3 – crédito de cana”** contém aquisições de cana vinculadas à produção de açúcar dos períodos de junho a dezembro de 2012 e março de 2013. Tais créditos foram glosados por se tratar de **apuração extemporânea**, eis que integralmente lançados em janeiro/2013. A fiscalização afirmou que os descontos de créditos extemporâneos não podem ser solicitados pela contribuinte em outro período que não seja o originário (art. 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 10.833/2003 e o correlato da Lei nº 10.637/2002). O aproveitamento de crédito de forma extemporânea é possível, mas para tanto o contribuinte tem que retificar as Dacon e DCTF correspondentes (declarações das competências dos créditos) e pleitear o ressarcimento dos créditos naquelas competências (art. 10 da IN RFB nº 1.015/2010). Mesmo com o surgimento da Escrituração Digital (EFD - Contribuições) permaneceu determinado que o período anterior somente poderia ter o reconhecimento de créditos extemporâneos com a retificação dos demonstrativos e declarações entregues pela empresa, conforme consta na orientação contida na página do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) na internet com relação aos procedimentos a serem adotados para o registro de créditos de períodos anteriores neste novo modelo de escrituração. A retificação do DACON ou EFD contribuições é exigida não somente para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados na declaração original, mas também para a atualização dos saldos de créditos das declarações posteriores evidenciando o novo crédito. Trata-se, pois de ficar demonstrado com precisão que o crédito está constituído e que o crédito não foi utilizado em períodos anteriores, condição sine qua non para o aproveitamento futuro.

 - Em relação à **planilha “9.3 – outros fretes”** foi constatado que parte dos valores lançados correspondem a **serviços prestados na lavoura de cana**, sendo glosado pelos motivos já expostos. Os demais valores correspondem a fretes na aquisição de cana de açúcar, e nesse ponto a fiscalização esclareceu que o art. 3º, IX, da Lei 10.833/2003 prevê o desconto de créditos tão-somente em relação a fretes nas operações de venda, e que o frete na compra, quando o ônus é suportado pelo adquirente, integra o custo do produto adquirido, admitindo-se o desconto nos termos dos artigos 3ºs, incisos II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. No caso em tela, como o frete está vinculado ao insumo, segue a mesma regra de aproveitamento, motivo pelo qual foram considerados apenas os percentuais de crédito presumido relacionados aos fretes na aquisição de cana vinculados à produção de açúcar, conforme previsto no art. 5º da IN SRF 660/2007. 7

- Para os créditos relacionados como **despesas de armazenagem de mercadorias e fretes nas operações de venda**, após análise dos esclarecimentos prestados pela contribuinte, a fiscalização glosou os valores relativos a fretes para remessa de peças, de mercadorias e de equipamentos para conserto, como também seu retorno, fretes de máquinas e equipamentos que foram imobilizados, transporte de itens aplicados nas lavouras e fretes sem relação com mercadorias vendidas. Foram também glosados os valores dos fretes para remessa de açúcar para formação de lotes de exportação, haja vista que, por falta de previsão legal, o

valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não gera crédito, aplicando-se esse mesmo entendimento às transferências de produtos acabados para terminal ferroviário, porto, depósitos fechados ou armazéns gerais, com o intuito logístico de completar lotes para posterior venda, pois a apuração do crédito relativo ao frete na operação de venda só é possível em relação ao transporte de mercadoria em uma operação que se enquadre literalmente como sendo operação de venda de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes.

- **Quanto aos créditos relativos a encargos de depreciação relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado**, foram glosados os seguintes itens: (i) bens adquiridos no REIDI - Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura, instituído por meio da Lei n.º 11.488/2007, pois não há que se apurar crédito sobre bens adquiridos sem o pagamento de contribuição; (ii) imobilizados utilizados nas lavouras de cana, pois conforme já demonstrado, todas as atividades relacionadas à lavoura constituem etapa anterior ao processo produtivo do açúcar e do álcool; (iii) imobilizados utilizados nos centros de custos LABORATÓRIO INDUSTRIAL e LABORATÓRIO, pois tais bens não atuam na fabricação dos produtos destinados à venda e sim em estudos, pesquisas, análises, informações, tratando-se, na verdade, de atividades de apoio necessárias a qualquer empresa; (iv) diversos outros imobilizados alocados em centros de custos indiretos.

- Em virtude de tudo o que foi exposto, foi constatada a apuração indevida de crédito do PIS e da Cofins no período de janeiro/2013 a setembro de 2014, o que constitui infração à legislação que dispõe sobre tais contribuições (**INFRAÇÃO: CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE**). Além disso, foi apurado que nos meses de janeiro/2013 fevereiro/2013, abril a dezembro/2013 e fevereiro a setembro/2014 o contribuinte efetuou o desconto de créditos oriundos de 2011 e 2012, mas não observou as formalidades legais para desconto de créditos extemporâneos e não apresentou os documentos comprobatórios desses créditos, motivo pelo qual foi efetuada a glosa dos mesmos e o consequente lançamento das contribuições não recolhidas (**INFRAÇÃO: CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO**).

- Por fim, a fiscalização registrou que na apuração das contribuições a recolher foram aproveitados de ofício os créditos procedentes de Receitas Tributadas no Mercado Interno, uma vez que o desconto é sua única forma de utilização, conforme legislação que rege as contribuições não cumulativas do Pis e da Cofins.

O sujeito passivo foi cientificado em 03/05/2017 (fls. 3452) e apresentou impugnações no dia 02/06/2017 (fls. 3530 a 3809), alegando, em síntese, o seguinte:

- No exercício de suas atividades, a empresa apurava, até o final de 2016, crédito presumido relativo à venda do álcool, calculado por unidade de medida do produto nos termos da Lei n.º 12.859/2013. Em relação a esse ponto, o Relatório Fiscal afirmou que não houve glosas, entretanto nos cálculos e na composição dos créditos efetuados pela Fiscalização uma grande parte dos créditos presumidos em questão não foi considerada, o que redundou na desconsideração de R\$ 19.576.645,86 a título de crédito presumido devido pela venda do álcool. A correção do cálculo para que sejam incluídos os créditos presumidos da Lei n.º 12.859/2013 pode e deve ser realizada inclusive mediante procedimento de revisão de ofício pela autoridade lançadora, tendo em vista os princípios da legalidade e da autotutela que regem a Administração Pública, pois se trata de evidente erro de cálculo.

- A glosa dos créditos presumidos extemporâneos lançados em janeiro/2013 é indevida e deve ser cancelada, pois nos termos do art. 8º, § 2º da Lei n.º 10.925/2004, c/c art. 3º, §4º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, os créditos presumidos não aproveitados em determinado mês podem ser utilizados nos meses subsequentes, não havendo na legislação nenhuma previsão de que, para aproveitar créditos de

outros meses, o contribuinte tenha que retificar declarações passadas. Da leitura dos dispositivos da IN RFB n.º 1.300/2012 invocados pela fiscalização, verifica-se que inexistem quaisquer óbices ao procedimento adotado pela Impugnante: o abatimento, em sua escrita fiscal, dos créditos presumidos de outros períodos. Em nenhum momento a norma exige que créditos escriturais de PIS e COFINS extemporâneos sejam requeridos via PER ou DCOMP, até mesmo porque, em regra, apenas os créditos ordinários de PIS/COFINS vinculados às saídas desoneradas são passíveis de serem requeridos em PER/DCOMP. O crédito em análise – presumido relativo à aquisição de cana, previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 – somente é passível de utilização para abatimento com o próprio PIS e COFINS na escrita fiscal, como prevê o art. 8º da IN SRF n.º 660/2006. A própria Receita Federal criou, no arquivo da Escrituração Fiscal Digital do PIS e da COFINS (EFD-Contribuições), os registros 1101, 1102, 1501 e 1502 - Apuração de Crédito Extemporâneo - Documentos e Operações de Períodos Anteriores PIS e COFINS. O procedimento adotado pela empresa é respaldado pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, inclusive pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

- A análise das glosas de créditos promovidas pela autoridade fiscal deve ser norteada por uma compreensão adequada do conceito de insumos. Os arts. 3º, II das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 permitem ao contribuinte apropriar créditos sobre bens e serviços relacionados ao processo produtivo e à fabricação de bens destinados à venda. Em recente julgamento, no REsp n.º 1.246.317, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu que insumos “são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes”. Portanto, em observância à sistemática inerente ao princípio da não-cumulatividade, é direito das empresas apropriar créditos sobre todos os gastos incorridos com bens ou serviços que sejam pertinentes ao seu processo produtivo e necessários e essenciais à obtenção de receita.

- A autoridade fiscal adotou entendimento que restringe ilegitimamente a concepção de insumo para fins de créditos das contribuições. Esse entendimento é embasado nas disposições contidas nas Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004, que adotaram, para fins de créditos de PIS/COFINS, a definição de insumos estabelecida pelo Decreto n.º 7.212/2010 para o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. A adoção dessa definição é indevida e ilegal porque o IPI tem um base de incidência muito mais restrita do que o PIS e a COFINS, cuja não cumulatividade é distorcida pelo tratamento conferido à Receita Federal. Além disso, o sistema não cumulativo do PIS e da COFINS foi instituído com o pressuposto de racionalizar a cadeia de produção com manutenção da mesma carga tributária (conforme consta na exposição de motivos das MPs n.ºs 66/2002 e 135/2003, que precederam as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003), de forma que a adoção de conceitos de insumo muito restritivos acarretou distorção na apuração das contribuições, com aumento substancial da carga tributária das partes integrantes da cadeia produtiva. Ao se permitir ao fisco selecionar por conveniência os itens passíveis de creditamento, tem-se uma não cumulatividade apenas aparente. Por isso, a jurisprudência tem compreendido que a definição correta de insumos é aquela que considera todos os fatores de produção necessários e essenciais à atividade empresarial. Nesse sentido, cita-se o julgamento do REsp 1.246.317, acima mencionado, e o Acórdão n.º 9303-004.175 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.

- As atividades agrícolas e indústrias da empresa são indissociáveis em relação ao processo produtivo da contribuinte. Agroindústria é a pessoa jurídica que

desenvolve as atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e da adquirida de terceiros. É nessa condição que se enquadra a ora Impugnante, na medida em que explora o cultivo da cana-de-açúcar – produzida por ela própria ou adquirida de terceiros - para sua industrialização, visando comercializar o açúcar e o álcool (etanol) derivado desse processo, assim como a energia elétrica decorrente da queima do bagaço da cana. Para melhor compreensão de seu processo produtivo, apresenta como anexo o documento intitulado “LAUDO OPERACIONAL DO PROCESSO PRODUTIVO E CUSTEIO DA AGROINDÚSTRIA”, elaborado para descrever suas atividades, bem como esclarecer o uso, vinculação e essencialidade de diversos itens ao processo produtivo da empresa, os quais foram glosados indevidamente pela Fiscalização. O órgão fazendário entende que as operações da fase agrícola, bem como as atividades de colheita, transbordo da cana para o caminhão e transporte da cana para a usina, não estão inseridas no processo produtivo. Trata-se de visão extremamente simplista, que considera abrangida no processo produtivo apenas as operações ocorridas com a cana já na usina, descartando-se todas as demais fases. Essa premissa não pode ser admitida, principalmente quando se leva em consideração o critério da essencialidade e da pertinência dos gastos no processo produtivo, tal qual consolidado na jurisprudência do STJ e do CARF. O laudo técnico aponta que as etapas e fases que envolvem as operações da cana-de-açúcar vão desde o plantio até a colheita, carregamento e transporte, as quais são de extrema relevância ao processo produtivo agroindustrial e representam aproximadamente de 70% a 80% (setenta a oitenta por cento), ficando mais do que evidente sua relevância na composição como insumo essencial no processo de fabricação dos produtos. Nesse sentido, cita-se o Acórdão n.º 3402003.216 do CARF.

- Em relação aos bens e serviços utilizados como insumo nas atividades agrícolas, a empresa registra os gastos com a formação de lavoura de cana em uma conta de “Ativo Biológico”, a qual é reduzida por apropriação de depreciação na medida em que ocorrem os estágios de corte (mas não são tomados créditos em relação a essa depreciação). Além desses gastos, a contribuinte também incorre em outros custos (tratos culturais, corte, carregamento e transporte para indústria) que foram apropriados diretamente no resultado da empresa. Em ambas as hipóteses a DRF/Uberaba indeferiu os créditos de PIS e COFINS correspondentes, sob a justificativa de que se tratam ou de custos que integram o imobilizado ou dispêndios em atividade anterior ao processo industrial. Entretanto, é inegável que o contribuinte está incorrendo em custos de produção da sua própria matéria-prima que, por se amoldarem aos critérios da essencialidade e pertinência ao processo produtivo, devem ensejar o creditamento de PIS e COFINS. Deve-se interpretar que as empresas agroindustriais como a Vale do Tijuco podem aproveitar créditos diretamente, quando da aquisição, sobre os insumos necessários e essenciais à obtenção do produto agrícola (fase que integra o processo produtivo), independentemente de, em registros contábeis, ocorrer a ativação e posterior depreciação dos ativos biológicos. Pensar de forma diversa implicaria excluir da não cumulatividade as empresas agrícolas ou agroindustriais que incorrem em custos e gastos de produção sujeitos à posterior depreciação. No mínimo devem ser reconhecidos os custos da atividade agrícola que não foram incorporados ao Ativo Biológico.

- Em relação aos insumos relacionados a “construção civil”, afirma que, ao contrário do que diz a autoridade fiscal, esses dispêndios não teriam de ser ativados na conta de imobilizado, pois não contribuem para o resultado de vários exercícios e não atendem aos demais requisitos para incorporação ao ativo imobilizado, já que não estão vinculados a aumento da vida útil dos ativos. Ainda que se mantenha o entendimento da autoridade fiscal, deve-se considerar que esses dispêndios são passíveis de registro como “benfeitorias” em edificações utilizadas nas atividades da empresa, gerando créditos com amparo, nos arts. 3º, VII, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

- Quanto aos materiais elétricos e eletrônicos, trata-se de créditos legitimamente apurados sobre partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos eletrônicos e de instrumentação. As próprias constatações da autoridade fiscal – de que se tratam de equipamentos inerentes às atividades industriais e necessários à automação dos processos – evidenciam a legitimidade do crédito apropriado, sendo claro que a glosa se baseou unicamente na interpretação restritiva do conceito de insumos própria ao Impostos Sobre Produtos Industrializados (IPI).

- Quanto aos pneus e câmaras de ar, afirma que, ao contrário do que entende a fiscalização, a empresa utiliza, sim, veículos e máquinas em seu processo produtivo agroindustrial, atrelados principalmente ao suprimento de matéria-prima no parque industrial (tratores e transbordos destinados à colheita; caminhões e transbordos destinados à colheita; caminhões e carretas para o transporte cana do campo para usina). Em vista dos esclarecimentos já mencionados relativos à impossibilidade de separação da fase agrícola e do processo produtivo da empresa, há de se considerar que os pneus e câmaras utilizados pela empresa são insumos passíveis de creditamento.

- Em relação aos produtos utilizados no tratamento de água, o próprio fisco reconheceu que se trata de gastos necessários ou mesmo indispensáveis para a viabilização da atividade. A negativa desses créditos deu-se sob a argumentação de que os produtos não são considerados parte ou etapa do processo produtivo, mas sim uma suposta “etapa posterior, complementar”. Esse entendimento está errado porque não se trata de etapa posterior ou complementar ao processo produtivo, pois o tratamento de água refere-se à utilização na caldeira, que é um dos principais equipamentos utilizados no processo produtivo de açúcar, etanol e energia elétrica.

- Quanto aos créditos apropriados sobre graxa, a glosa não prospera, pois todas as graxas utilizadas têm como objetivo atuarem como agentes lubrificantes e a Resolução nº 22, de 11/04/2014 estabelece que graxa é uma espécie de lubrificante e portanto permite o direito de crédito. No que tange ao óleo diesel utilizado na atividade agrícola e nos equipamentos da atividade industrial, a glosa não deve prosperar porque, conforme já mencionado, as atividades agrícolas estão abrangidas pelo seu processo produtivo e o Laudo Técnico em anexo delinea o consumo de óleo diesel de acordo com a etapa produtiva, a saber: (i) ATIVIDADE DE ABASTECIMENTO DE MÁQUINAS, VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS NO CAMPO, (ii) ABASTECIMENTO DE MÁQUINAS E VEÍCULOS NO PONTO DE ABASTECIMENTO [INTERNO USINA]; ii.a) PÁ CARREGADEIRA; (ii.b) GUINDASTE E CAMINHÃO MUNCK; (ii.c) MÁQUINA PATROL (motoniveladora).

- Quanto aos créditos glosados sob o título de MATERIAIS DIVERSOS CONSIDERADOS COMO NÃO APLICADOS NEM CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO, destacam-se alguns materiais de valores expressivos, cuja aplicação no processo produtivo da empresa está descrita no Laudo Técnico anexado, de modo a corroborar a natureza de insumo dos mesmos: CORRENTE 116 OFFSET PASSO 8 LATERAL 12, ROLAMENTO ESTEIRA BAGAÇO, ANTIESPUMANTE ART DISP 903, ROLETE INFERIOR ESTEIRA RODANTE, FACA CORTE DE BASE 500 MM 6F. Os materiais utilizados na limpeza e conservação de máquinas também devem ser considerados como insumos, na medida em que correspondem a gastos incorridos inclusive para observância de padrões sanitários, considerando que a Impugnante é produtora de açúcar.

- Quanto às peças e partes para reposição glosados pela fiscalização por serem considerados “bens de valor elevado e de natureza permanente” que deveriam ter sido incorporados ao ativo imobilizado para posterior depreciação, e não apropriados diretamente como gastos de partes e peças de reposição (crédito sobre a forma de insumo), é de se esclarecer que o critério de valor utilizado (R\$ 326,61) para

reconhecimento de um bem como despesa operacional é apenas uma referência, não significando que todas as partes e peças de reposição que ultrapassem o valor devam, obrigatoriamente, ser ativadas. A depender das circunstâncias, os bens podem (e devem) ser registrados como partes e peças de reposição, inclusive quando o desgaste e a substituição ocorram com frequência. A simples alegação de que há produtos com valores relevantes não permite concluir que eles acrescem a vida útil da máquina ou equipamento no qual são aplicados em mais de um ano. De todo modo, ainda que se entenda que tais itens deveriam ser ativados, a Lei nº 11.744/2008 (e sua modificação pela Lei nº 12.546/2011) passou a permitir, para as máquinas e equipamentos adquiridos ou importados a partir de julho/2012, o creditamento imediato de PIS e COFINS, em cota única sobre o custo de aquisição, o que tem o mesmo efeito prático da tomada de créditos como insumos.

- Quanto aos serviços utilizados como insumos nas lavouras de cana, valem todas as considerações já expostas quanto à unificação das etapas agrícola e industrial no processo produtivo agroindustrial. Em complemento ao já exposto, menciona as descrições contidas no Laudo Técnico anexado relativas aos seguintes serviços: TRANSPORTE DE INSUMOS E MATÉRIA-PRIMA, CORTE E CARREGAMENTO, APLICAÇÃO AÉREA, MANUTENÇÃO DA FROTA [CAMINHÕES] E MÁQUINAS AGRÍCOLAS.

- Para os valores glosados com o título de “serviços gerais”, a própria fiscalização reconheceu ser “necessário submeter a estrutura física da planta industrial a regulares e periódicos serviços de monitoramento, manutenção, etc”, mas reiterou o entendimento restritivo de que só podem ser considerados insumos os serviços diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Chama atenção o fato de ser apontada a glosa de vários itens, inclusive alguns cujo direito de crédito é incontroverso e encontra previsão expressa na legislação, sem qualquer fundamentação específica, como é o caso dos serviços de manutenção e calibração de máquinas e locação de máquinas com operador. As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, no art. 3º IV, autorizam a apuração de créditos sobre os aluguéis, pagos a pessoa jurídica, de prédios, máquinas e equipamentos que sejam utilizados nas atividades da empresa. Na realidade, percebe-se que a glosa intitulada “Serviços Gerais” foi realizada de forma genérica e carece de fundamentação mínima, sendo, portanto, nula. A Fiscalização sequer esclarece, de forma objetiva, as razões que fundamentam o indeferimento dos créditos ou que permitem afirmar que determinados itens não podem ser considerados insumos (serviços utilizados como insumos) da atividade produtiva, ou a inaplicabilidade do direito ao crédito sobre aluguéis de máquinas e equipamentos.

- Em relação aos serviços em equipamentos de movimentação de matérias primas e produtos em elaboração, que a fiscalização considerou escaparem ao conceito de insumo, esclarece-se que a maioria dos gastos registrados sob essa rubrica referem-se à locação de Munck e guindastes para a manutenção industrial, equipamentos responsáveis pelo içamento de partes e peças de pesos muito elevados, sem os quais as manutenções e reparos de alguns equipamentos seria praticamente impossível. Assim, a manutenção está diretamente vinculada à uma máquina pertencente ao processo produtivo da empresa e como tal, não pode ser dissociado deste devido à sua essencialidade.

- No que tange às glosas efetuadas pela fiscalização sob o título “serviços utilizados na construção civil”, na verdade trata-se, na maior parte, de locação de equipamento perfuratriz hidráulica e serviço de jateamento em equipamentos tanque de cal (manutenção da área industrial). Em se tratando de locação de equipamento para uso nas atividades da empresa (art. 3º, IV das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003) e, mais especificamente, no processo produtivo, devem ser reconhecidos os créditos indevidamente glosados. Há apenas um item no valor de R\$500,00 descrito como “serviços de manutenção predial” e outro de R\$9.440,00 como “serviços civis” que

podiriam se enquadrar na nomenclatura adotada pelo órgão fazendário.

- Quanto às glosas de serviços de instrumentação elétrica e eletrônica, faz referência às razões já apresentadas para as glosas de materiais elétricos e reitera que a própria fiscalização reconheceu expressamente que (i) a utilização dos materiais “é inerente às atividades industriais”; (ii) a reposição decorre de desgaste natural relativo à vida útil dos equipamentos; (iii) que se trata de equipamentos “de uso geral da planta industrial”; (iv) que a utilização “faz-se necessária pela automação dos processos”.

- Quanto aos FRETES NA AQUISIÇÃO DE CANA PARA USO NA PRODUÇÃO DE AÇÚCAR, a autoridade fiscal reclassificou os créditos, de ordinário para presumido (com alíquota menor e possibilidade apenas de abatimento na escrita fiscal), mas essa glosa não merece prosperar. A concessão do crédito presumido decorre do fato de que a aquisição do insumo é não tributada, situação totalmente distinta do frete pago na aquisição do insumo (no caso, a cana). Essa despesa (operação de frete) possui natureza diversa, formalizada por meio de nota fiscal própria, cuja operação suporta a incidência integral do PIS e da COFINS. Não é possível equiparar a sistemática de tributação que envolve a aquisição do insumo àquela referente ao encargo do frete incorrido no seu respectivo transporte, visto tratar-se de situações diversas, com elementos distintos e carga tributária própria. Ainda que se entenda que a despesa com o frete represente um acréscimo ao custo de aquisição do insumo, não se pode atribuir a essa despesa – que é distinta – a mesma natureza da despesa com o insumo. Se prevalecer o entendimento que embasou a glosa neste ponto, verificar-se-á nítida ofensa à não cumulatividade do PIS e da COFINS, eis que haverá a redução do direito ao crédito da Impugnante sem qualquer embasamento constitucional/legal. Nesse sentido, citam-se os Acórdãos do CARF n.ºs 3302-001.916 e 3803-03.203.

- Com relação às glosas de despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, esclarece que os fretes de remessas de peças, mercadorias e equipamentos para conserto estão diretamente relacionados à manutenção desses itens e, lógica, devem seguir a mesma tratativa dos gastos com manutenção (Solução de Consulta Cosit n.º 14, de 31/10/2007), sendo que os equipamentos só são remetidos para reparos e manutenção fora da companhia quando internamente não existem condições técnicas para tanto. Os fretes dos materiais aplicados nas lavouras referem-se a produtos necessários para aplicação nos canaviais e aumento da produtividade, portanto existe o transporte dos defensivos, adubos, fertilizantes e maturadores, os quais são aplicados sobre o canavial com a função de desenvolvimento da cana, proteção contra pragas e, por consequência, aumento da produtividade. Já em relação aos fretes de remessa de açúcar para formação de lotes de exportação, houve equívoco do fisco acerca do entendimento do processo de exportação da companhia. A estrutura fiscal dos fretes na operação de venda de produto [açúcar] para exportação segue os trâmites estabelecidos pela legislação do Estado de origem da Impugnante (art. 253-A do Decreto n.º 43.080/2002, de Minas Gerais). Operacionalmente, as quantidades negociadas com os clientes no exterior são impossíveis de serem remetidas para o Recinto Alfandegado de uma única vez, motivo pelo qual se faz necessária a FORMAÇÃO DE LOTES PARA POSTERIOR EXPORTAÇÃO. Assim, esses fretes/transportes não podem ser tratados como movimentação entre estabelecimentos para futura comercialização. Pelo contrário, a empresa não tem qualquer estabelecimento na zona portuária para ser tratado como transferência para futura comercialização, ou seja, o açúcar é remetido diretamente da usina para o RECINTO ALFANDEGADO (terminal portuário), nos moldes da legislação de regência, em seu próprio nome. Em suma, a utilização do frete para remessa do açúcar para os Recintos Alfandegados é mero desdobramento das operações de venda. À luz do art. 3º, inciso IX, das Leis n.º 10.833/03 e n.º 10.637/02, a forma como a empresa organiza a logística de venda de sua produção não descaracteriza a própria operação (de venda), principalmente porque não há outra finalidade para remessa da mercadoria ao recinto alfandegado, que não seja a venda.

Nesse sentido, cita-se o Acórdão do CARF n.º 3403-00.485).

- Quanto à glosa de créditos apropriados sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, esclarece que: os bens relacionados às atividades agrícolas devem ser reconhecidos porque as operações agrícolas que envolvem o cultivo da cana fazem parte do seu processo produtivo, conforme já esclarecido; os bens relacionados aos laboratórios, embora sejam relacionados a atividades que podem ser consideradas de apoio, são fundamentais e essenciais para evitar gastos desnecessários com produtos químicos no processo produtivo, bem como para evitar a produção de etanol e açúcar fora das especificações regulamentares; entre os outros bens que a autoridade fiscal considerou que não fazem parte da área produtiva da empresa constam diversos itens que foram analisados de forma equivocada, tais como os constantes dos centros de custo relativos a administração industrial, caminhão água potável, tratamento de lodo, estação de tratamento de águas; geração e exportação de energia, resíduos industriais, sistema de fuligem, e também os constantes do centro de custo comercial (no qual estão os tanques de etanol responsáveis pela armazenagem dos produtos acabados).

- Ao final, com base nesses argumentos, o contribuinte requereu:

- (i) preliminarmente, sejam refeitos os cálculos considerando-se os créditos presumidos relativos à venda de álcool, nos termos da Lei n.º 12.859/2013;
- (ii) sejam reconhecidos os créditos presumidos extemporâneos apropriados pela empresa, apurados nos termos da Lei n.º 10.925/2004, tendo em vista a regularidade do procedimento adotado;
- (iii) sejam integralmente canceladas as glosas de créditos impugnadas na presente defesa;
- (iv) seja integralmente anulado o Auto de Infração impugnado e os débitos nele consubstanciados;
- (v) sejam restabelecidos os créditos de PIS e COFINS que compuseram os PERs transmitidos pela empresa, vinculados à fiscalização do período de janeiro/2013 a setembro/2014, promovendo-se o ressarcimento do saldo remanescente

Em 18/07/2017, o contribuinte apresentou **nova petição** (fls. 4337-4342), a fim de apresentar **novos esclarecimentos relacionados ao crédito presumido decorrente da venda de álcool no mercado interno**. Afirma que a apropriação de tal crédito presumido é autorizada pela Lei n.º 12.859/2013 e foi registrada em sua EFD-Contribuições conforme orientação da Receita Federal do Brasil contida na Nota Técnica 03/2013. Apresenta novamente a composição dos valores que embasaram o cálculo do crédito e reitera que embora o Relatório Fiscal tenha assentado a inexistência de glosa sobre tais valores, seu montante não foi considerado por ocasião da lavratura do Auto de Infração, resultando esse equívoco na desconsideração de crédito presumido no valor de R\$ 19.576.645,86.

Em 30/11/2017, foi emitido o **Despacho de Diligência n.º 116** (fls. 4351-4354), por meio do qual o processo foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Uberaba-MG, **para pronunciamento da autoridade fiscal responsável pela lavratura dos Autos de Infração a respeito de eventual equívoco na desconsideração dos valores dos créditos presumidos calculados por unidade de medida sobre a venda de álcool** nos termos da Lei n.º 12.859/2013, bem como acerca da natureza dos valores identificados como “(-)Aproveitamento Ofício Auditoria M. Interno – Mês – Unidade de Medida” no demonstrativo de cálculo do PIS e Cofins a recolher constante do item IV do Termo de Verificação Fiscal.

Em 13/12/2017, a **autoridade fiscal responsável apresentou Relatório de Diligência Fiscal** (fls. 4355-4367), no qual reconsiderou o valor apurado e apresentou novos cálculos, desta vez considerando a dedução dos valores correspondentes aos créditos presumidos calculados por unidade de medida sobre a venda de álcool. Nesse documento, também esclareceu que os valores identificados no cálculo como “(-)Aproveitamento Ofício Auditoria M. Interno – Mês – Unidade de Medida” são, na verdade, valores básicos

vinculados à receita tributada no mercado interno, à exceção de abril/2013, que inclui a receita tributada no mercado interno e de exportação.

O contribuinte foi cientificado do resultado da diligência em 19/12/2017 (fls. 4369) e apresentou manifestação em 18/01/2018 (fls. 4374-4378), afirmando que todos os valores de créditos presumidos da venda de álcool foram considerados no novo cálculo da fiscalização, motivo pelo qual não tem observações a fazer quanto a esse aspecto. Ressalta, contudo, que ao refazer a apuração, a fiscalização aproveitou e alocou os saldos dos créditos ordinários vinculados à receita tributada no mercado interno, seja nas competências próprias, seja transferindo para outros meses, conforme autoriza a legislação, mas deixou de efetuar o abatimento de algumas sobras de créditos ordinários de mercado interno da COFINS de março/2013 e abril/2014. Requer a correção de tal detalhe – de ofício pela DRF Uberaba ou então por ocasião do julgamento da DRJ, conforme planilha anexa.

Assim, vieram os autos para julgamento.

2. As alegações apresentadas em impugnação foram consideradas parcialmente procedentes, sendo mantido parcialmente o crédito tributário formalizado pelos autos de infração, assim restou ementado o Acórdão da DRJ/CURITIBA :

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/09/2014

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/09/2014

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. VENDA DE ÁLCOOL.

A pessoa jurídica 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), pode descontar crédito presumido calculado sobre o volume mensal de venda no mercado interno do referido produto, nos termos da Lei nº 12.859/2013.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

No regime da não cumulatividade, geram créditos a título de “insumo” apenas as aquisições de bens ou serviços que sejam efetiva e diretamente aplicados ou consumidos na prestação de serviços e na fabricação ou produção de bens destinados à venda pela pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR, ÁLCOOL E ENERGIA ELÉTRICA. DESPESAS COM LAVOURA DE CANA DE AÇÚCAR.

As despesas com bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não geram direito a crédito do regime não cumulativo para a pessoa jurídica cujas receitas advêm da atividade de produção e comercialização de açúcar, álcool e energia elétrica.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO.

No regime da não cumulatividade, os serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação de produtos, bem como as aquisições de partes e peças de reposição dessas máquinas, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos, desde que não promovam aumento de vida útil da máquina superior a um ano.

NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUÉIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

No regime da não cumulatividade, são aptas a gerar créditos as despesas pagas a pessoa jurídica, relativas a aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO VINCULADA AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

A possibilidade de apuração de crédito sobre a despesa com frete na aquisição se dá tão somente na medida em que o bem adquirido ensejar creditamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES RELACIONADOS À FORMAÇÃO DE LOTES PARA EXPORTAÇÃO.

As despesas com fretes para formação de lotes para exportação, não vinculados a uma

operação de venda específica, não geram créditos no regime da não cumulatividade.
CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÕES NECESSÁRIAS.

Os créditos extemporâneos devem ser apropriados no período de apuração em que foram gerados, sendo necessária, portanto, a retificação do Dacon e da DCTF correspondentes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

3. A DRJ/CURITIBA recorreu de ofício da decisão, com fulcro no artigo 34, Inciso I e § 1º do Decreto n.º 70.235/1972; no artigo 70, § 3º, do Decreto n.º 7.574/2011 e no artigo 1º da Portaria MF n.º 63/2017.

4. Inconformada com a decisão, a requerente apresentou Recurso Voluntário, com as seguintes alegações, reiterando os argumentos da manifestação de inconformidade, indicando cada ponto da decisão de piso e especificando a relevância de cada insumo glosado:

I - TEMPESTIVIDADE

II - CONTEXTUALIZAÇÃO FÁTICA

- descreve as atividades da empresa

- os créditos básicos e presumidos acumulados no período de janeiro/2013 a setembro/2014 foram objeto de 16 pedidos de ressarcimento

- para os pedidos de ressarcimento do período de 2013, obteve o ressarcimento antecipado de 50% dos créditos pleiteados

- posteriormente a DRF/UBERBA procedeu a fiscalização e análise de toda a apuração de PIS e COFINS do período em referência

- ao final, em função da recomposição de toda a apuração das contribuições e indeferiu grande parte dos créditos pleiteados

- lavrou auto de infração para cobrança de supostos saldos devedores de PIS e COFINS, resultantes da insuficiência de créditos das contribuições após a recomposição da escrita fiscal, exigindo-se R\$ 12.779.385,84 de PIS e R\$ 59.052.174,82 de COFINS

- de acordo com o relatório fiscal que embasou o lançamento, a DRF/UBERABA discordou com os percentuais de rateio dos créditos e apontou discordâncias em relação ao aproveitamento dos créditos sobre bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumos, armazenagem e frete, bens do ativo imobilizado, bens diversos apontados pelo Fisco como não utilizados na produção ou fabricação dos produtos vendidos, crédito presumido relativo à venda de álcool, crédito presumido extemporâneo,

III - RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO E CANCELAMENTO DAS GLOSAS

III.1 - CRÉDITOS PRESUMIDOS EXTEMPORÂNEOS-POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO NA ESCRITA FISCAL DE COMPETÊNCIAS POSTERIORES

- defende a possibilidade aproveitamento de créditos extemporâneos, citando jurisprudência do CARF

IV - PREMISSA DE DIREITO PARA ANÁLISE DO CRÉDITO PLEITEADO PELO CONTRIBUINTE

- a razão do indeferimento da DRF/CURITIBA fundou-se em duas premissas : o conceito relativo de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS, esposado nas INs n.º 247/02 e 404/04 e o entendimento de que os custos, despesas, encargos e demais itens envolvidos na atividade agrícola da empresa (preparo, plantio, manejo e tratamento da cana até que esteja pronta para colheita) não permitem qualquer forma de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS por, supostamente, estarem inseridos em uma fase anterior à produtiva.

IV.1 - CONCEITO DE INSUMO ADOTADO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA EM PRECEDENTE VINCULANTE

- cita a legislação pertinente o o julgamento do Resp 1.221.170/PR, sob a sistemática de recursos repetitivos, definindo novo conceito de insumos.

IV.2 - DA INDISSOCIABILIDADE DAS ATIVIDADES AGRÍCOLAS E INDUSTRIAIS EM RELAÇÃO AO PROCESSO PRODUTIVO DO VALE DO TIJUCO

- outro fator responsável por grande parte das glosas está atrelado ao não reconhecimento da fase agrícola e industrial como um único processo integrado.
- apresentou Laudo Operacional do Processo Produtivo e Custeio da Agroindústria, seno que página 2 deste Laudo juntamente com a impugnação evidencie que todo o complexo produtivo agroindustrial da impugnante está dividido nas etapas : processo produtivo agrícola, e processo produtivo industrial.

IV.3 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS / BENS E SERVIÇOS NAS ATIVIDADES AGRÍCOLAS

V.2 - CONSTRUÇÃO CIVIL

V.3 - TRATAMENTO DE ÁGUA

V.4 - GRAXA

V.5 - MATERIAIS ELÉTRICOS E ELETRÔNICOS; SERVIÇOS DE INSTRUMENTAÇÃO ELÉTRICA E ELETRÔNICA; PNEUS E CAMÂRAS DE AR; ÓLEO DIESEL; SERVIÇOS GERAIS

V.5.1 - MATERIAIS ELÉTRICOS; BENS ELÉTRICOS E ELETRÔNICOS APLICADOS EM EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS E DE INSTRUMENTAÇÃO,

V.5.2 - SERVIÇOS DE INSTRUMENTAÇÃO ELÉTRICA E ELETRÔNICA

V.5.3 - PNEUS E CÂMARAS

V.5.4 - ÓLEO DIESEL UTILIZADO NA ATIVIDADE AGRÍCOLA E NOS EQUIPAMENTOS DE ATIVIDADE INDUSTRIAL, onde se especifica e delinea o consumo por equipamento como atividade de abastecimento de máquinas, veículos e equipamentos no campo, abastecimento de máquinas e veículos no ponto de abastecimento (interno usina), pá carregadeira, guindaste e caminhão munck, máquina patrol (motoniveladora).

V.6 - MATERIAIS DIVERSOS CONSIDERADOS COMO NÃO APLICADOS NEM CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO, onde destaca a aplicação no processo produtivo de alguns equipamentos como corrente 116 offset passo 8 lateral 12 e faca corte de base 500 mm 6F,

V.7 - BENS A IMOBILIZAR - PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO

V.8 - SERVIÇOS GERAIS

V.9 - SERVIÇOS EM EQUIPAMENTOS DE MOVIMENTAÇÃO DE MATÉRIAS PRIMAS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO

V.10 - SERVIÇOS UTILIZADOS EM CONSTRUÇÃO CIVIL

V.11 - FRETES NA AQUISIÇÃO DE CANA PARA USO NA PRODUÇÃO DE AÇÚCAR

V.12 - DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA

V.12.1 - OUTROS FRETES

V.12.2 - FRETE DE PRODUTOS PARA FORMAÇÃO DE LOTES DE EXPORTAÇÃO

V.13 - BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

V.13.1 -IMOBILIZADOS UTILIZADOS EM CENTROS DE CUSTOS DE LABORATÓRIOS

V.13.2 - BENS DO IMOBILIZADO SUPOSTAMENTE NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO

VI - PEDIDO

- requer o conhecimento e provimento de seu recurso, reformando-se o Acórdão da DRJ/CTA, para cancelar integralmente os autos de infração impugnados e os débitos que os compõem e que sejam restabelecidos os créditos de PIS e COFINS que compuseram os PERs transmitidos pela empresa, vinculados à fiscalização do período de janeiro/2013 a setembro/2014, promovendo-se o ressarcimento do saldo remanescente.

Com relação aos créditos extemporâneos, foi expedida a Resolução nº 3301-001.057, solicitando que a Unidade de Origem :

- analisasse a origem, natureza, validade e pertinência dos créditos extemporâneos apropriados, mesmo sem as DACON/DCTF retificadoras,, para quantificá-los;
- elaborasse relatório circunstanciado a respeito da diligência realizada;
- cientifique a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo para manifestação.

O resultado da diligência foi assim relatado :

6. O quadro a seguir demonstra o Crédito reconhecido ao contribuinte referente aos créditos extemporâneos lançados em janeiro de 2013; cuja documentação comprobatória foi apresentada e lançada na planilha CMAA - Notas Fiscais Crédito Extemporâneo - Auto Infração 10650.720462017-11:

Janeiro/2013			
DESCRIÇÃO	INFORMADO	GLOSADO	CONSTATADO
Bens Utilizados como Insumos	2.103.373,80	1.187.172,89	916.200,91
Serviços Utilizados como Insumos	404.663,27	403.026,32	1.636,95
Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica	23.553,18	0	23.553,18
Despesas de Aluguéis de Maquinas e Equipamentos Locados PJ	10.739.651,95	1.894.255,74	8.845.396,21
Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	1.247.179,04	1.199.663,36	47.515,68
Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Base Encargos Depreciação)	9.922.906,32	3.091.972,11	6.830.934,21
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS MI	24.441.327,56	7.776.090,42	16.665.237,14
CREDITOS A DESCONTAR A ALIQUOTA DE 1,65% (PIS)	403.281,90	128.305,49	274.976,41
CREDITOS A DESCONTAR A ALIQUOTA DE 7,6% (Cofins)	1.857.540,89	590.982,87	1.266.558,02
BC PRESUMIDO - CALCULADO SOBRE INSUMO VEGETAL	27.246.649,37	0,00	27.246.649,37
CREDITOS PRESUMIDO ALIQUOTA 0,5775 % (PIS)	157.349,40	0,00	2.609.547,84
CREDITOS A DESCONTAR A ALIQUOTA DE 2,66% (Cofins)	724.760,87	0,00	724.760,87

7. Com relação a demonstração dos créditos extemporâneos descontados e lançados nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – Dacon, solicitada no item 2 do Termo de Intimação de 10/06/2019, com planilha anexada informando os valores; tal demonstração não foi atendida nem comprovada, não sendo possível analisar a origem, natureza, validade e pertinência dos créditos lançados, portanto as glosas permanecem inalteradas.
8. Assim, as demais competências permanecem conforme valores lançados e até então mantidos pelos Órgãos Julgadores.

Assim a recorrente se manifestou sobre a diligência realizada :

Z. Da Apresentação dos Documentos Solicitados e do Item 07 do Despacho de Diligência

A empresa apresentou as documentações, em brevíssima síntese, comprovando que os créditos apropriados extemporaneamente em nenhum momento foram apropriados em duplicidade, ou seja, com as documentações apresentadas, a empresa buscou transparecer que os créditos apropriados extemporaneamente não foram objeto de crédito por mais de uma vez afastando assim, qualquer dúvida que pudesse pairar sobre a legitimidade ou legalidade dos créditos apropriados.

Em que pese a apresentação dos documentos pela empresa, os pedidos de complementação de documentação realizado pela Autoridade Fiscalizadora, bem como, os pedidos de dilação de prazo realizados pela empresa, a Autoridade Fiscalizadora, em seu item 07 do Despacho de Diligência exarado às fls. 5431-5434, manifestou acerca do não atendimento de um pedido específico sobre a abertura das informações contidas no DACON e que desta maneira não restava outra alternativa exceto glosar o crédito lá existente:

"7. Com relação a demonstração dos créditos extemporâneos descontados e lançados nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – Dacon, solicitada no item 2 do Termo de Intimação de 10/06/2019, com planilha anexada informando os valores; tal demonstração não foi atendida nem comprovada, não sendo possível analisar a origem, natureza, validade e pertinência dos créditos lançados, portanto as glosas permanecem inalteradas." (grifos não presentes no original)

Desta forma, e em atendimento aos princípios da boa-fé e da transparência, vem a empresa a apresentar sua justificativa para a não apresentação de referida documentação:

Na data de 26 de dezembro de 2012 a empresa foi acometida de um evento de força maior caracterizado por fortes chuvas, ventos e inundações que danificaram diversas estruturas da empresa, entre elas a indústria, a oficina e o arquivo, no qual estavam arquivados os DACONs ora solicitados pela Autoridade Fiscalizadora.

A empresa aproveita a oportunidade para apresentar a documentação comprobatória do ocorrido, tais como fotos, abertura de sinistro, entre outras (vide ANEXO I).

Desta forma, em que pese o enorme esforço realizado pela empresa para resgatar tais documentos para fossem apresentados à Autoridade Fiscalizadora, mesmo que referente a um período prescrito, não será possível em virtude dos danos de grande monta ocasionados pelo evento de força maior que acarretaram a completa perda e inutilidade de tais

Vale do Tijuco Açúcar e Alcool S.A.
CNPJ. 08.493.354/0001-27

documentos. Assim, fica clara que a responsabilidade da empresa pela guarda destes documentos deve ser elidida, já que oriundo de evento caracterizado como força maior - imprevisível e de efeitos inevitáveis.

3. Da Conclusão

Assim, após todo o acima exposto, a empresa vem apresentar sua concordância com os termos apostos no Despacho de Diligência, colocando-se à disposição para quaisquer outros esclarecimentos que se façam necessários.

Uberaba, 10 de novembro de 2019.

VALE DO TIJUCO AÇÚCAR E ÁLCOOL S.A

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS.

9. Pondo um fim á controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a posição refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa :

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de*

determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

10. Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

11. No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

12. Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

13. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

14. Do Contrato Social da recorrente extraímos o seu objeto social :

ARTIGO 3º - A Companhia tem por objetivo as atividades de florestamento e reflorestamento, carvoejamento, a exploração industrial, como: siderurgia, com usina de produção de ferro gusa, de aço e ligas metálicas, sua comercialização e exportação, indústria de calcinação, produção, comercialização, transporte e mineração de calcário, indústria e comércio de madeira serrada, beneficiada, extração e comércio de madeira em tora, com via de acesso rodoviário, comercialização de energia elétrica, produção e comercialização de mudas de plantas de espécies exóticas e nativas, prestação de serviços de engenharia, projetos e análises laboratoriais.

PARÁGRAFO PRIMEIRO- A Companhia poderá participar como quotista ou acionista de outras sociedades, bem como participar como associada, consorciada ou parceira de terceiros em negócios e transações vinculados ao seu objeto social.

Importante destacar o Laudo Operacional do Processo Produtivo e da Agroindústria, apresentado pela recorrente, às e-fls. 3498/3529.

Passamos a analisar as razões de recurso.

III — RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO E CANCELAMENTO DAS GLOSAS

111.1 - CRÉDITOS PRESUMIDOS EXTEMPORÂNEOS — POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO NA ESCRITA FISCAL DE COMPETÊNCIAS POSTERIORES

Adotamos a planilha apresentada pela Unidade de Origem, em resposta à diligência solicitada por este CARF, com a qual houve concordância expressas da recorrente :

6. O quadro a seguir demonstra o Crédito reconhecido ao contribuinte referente aos créditos extemporâneos lançados em janeiro de 2013; cuja documentação comprobatória foi apresentada e lançada na planilha CMAA - Notas Fiscais Crédito Extemporâneo - Auto Infração 10650.720462017-11:

Janeiro/2013			
DESCRIÇÃO	INFORMADO	GLOSADO	CONSTATADO
Bens Utilizados como Insumos	2.103.373,80	1.187.172,89	916.200,91
Serviços Utilizados como Insumos	404.663,27	403.026,32	1.636,95
Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica	23.553,18	0	23.553,18
Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados PJ	10.739.651,95	1.894.255,74	8.845.396,21
Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	1.247.179,04	1.199.663,36	47.515,68
Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Base Encargos Depreciação)	9.922.906,32	3.091.972,11	6.830.934,21
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS MI	24.441.327,56	7.776.090,42	16.665.237,14
CREDITOS A DESCONTAR A ALIQUOTA DE 1,65% (PIS)	403.281,90	128.305,49	274.976,41
CREDITOS A DESCONTAR A ALIQUOTA DE 7,6% (Cofins)	1.857.540,89	590.982,87	1.266.558,02
BC PRESUMIDO - CALCULADO SOBRE INSUMO VEGETAL	27.246.649,37	0,00	27.246.649,37
CREDITOS PRESUMIDO ALIQUOTA 0,5775 % (PIS)	157.349,40	0,00	2.609.547,84
CREDITOS A DESCONTAR A ALIQUOTA DE 2,66% (Cofins)	724.760,87	0,00	724.760,87

IV.2 — DA INDISSOCIABILIDADE DAS ATIVIDADES AGRÍCOLAS E INDUSTRIAIS EM RELAÇÃO AO PROCESSO PRODUTIVO DA VALE DO TIJUCO

Alega a recorrente :

Outro fator responsável por grande parte das glosas dos créditos da Contribuinte está atrelado ao não reconhecimento da fase agrícola e industrial como um único processo integrado.

A DRJ/Curitiba aduziu que a produção agrícola e a industrialização seriam processos distintos e independentes. Para tanto, justificou suas razões afirmando, equivocadamente, que *"ainda que a cana-de-açúcar seja matéria-prima da fabricação do açúcar e do álcool, a opção da contribuinte por cultivá-la ao invés de comprá-la não torna esse cultivo parte do processo industrial que resulta na fabricação do açúcar e do álcool"*.

É nessa condição que se enquadra a ora Recorrente, na medida em que explora o cultivo da cana-de-açúcar - **produzida** por ela própria ou adquirida de terceiros - para sua industrialização, visando comercializar o açúcar e o álcool (etanol) derivado desse processo, assim como a energia elétrica decorrente da queima do bagaço da cana.

Para melhor compreensão de seu processo produtivo, a Vale do Tijuco apresentou, como anexo da Impugnação, o documento intitulado "**LAUDO OPERACIONAL DO PROCESSO PRODUTIVO E CUSTEIO DA AGROINDÚSTRIA**",

No aludido Laudo, explicou-se que o processo produtivo agroindustrial se dá exatamente pela **unificação** das etapas **agrícola e industrial**, iniciando-se pela lavoura com a formação e cultivo do canavial, para chegar aos produtos acabados na indústria como um único processo integrado.

Este conceito já foi pacificado pela jurisprudência deste CARF, e até a Secretaria da Receita Federal já admitiu o conceito de insumo do insumo, no seu Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 :

3. INSUMO DO INSUMO

45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios 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).

46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui "elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço", cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

Portanto, claro está que despesas incorridas na fase agrícola se constituem insumos para a recorrente, diante de sua atividade.

IV.3 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS: Bens e Serviços nas atividades agrícolas

Alega a recorrente :

Em observância às regras contábeis vigentes, em especial o Pronunciamento do CPC no 29, a Vale do Tijuco registra os gastos com a formação da lavoura de cana na conta de "Ativo Biológico".

Em seguida, na medida em que ocorrem os estágios de corte e exaurimento das lavouras, a conta é reduzida pela apropriação de depreciação Além destes gastos registrados contabilmente como Ativo Biológico, a Vale do Tijuco também incorre em outros custos tratados pelo Fisco como integrantes da fase agrícola (tratos culturais, corte, carregamento e transporte para indústria), mas que foram apropriados diretamente no resultado da empresa.

Sob essa perspectiva, deve-se interpretar que as empresas agroindustriais como a Vale do Tijuco podem **aproveitar créditos diretamente, quando da aquisição**, sobre os insumos necessários e essenciais à obtenção do produto agrícola (fase que integra o processo produtivo), independentemente de, em registros contábeis, ocorrer a ativação e posterior depreciação dos ativos biológicos Os fluxogramas apresentados nas páginas 5 e 6 do Laudo Técnico anexado à Impugnação já apresentada demonstram que apenas os gastos com a formação do canavial foram registrados como Ativo Biológico.

Já os gastos relacionados aos tratos culturais, corte, carregamento e transporte para indústria foram apropriados diretamente no custo de produção, fato este que impossibilita classificá-los como Ativo Biológico e sujeitá-los à depreciação, confirmando que são, inquestionavelmente, essenciais e vinculados ao processo produtivo.

Diante do exposto, não pode prevalecer a glosa sobre quaisquer dos bens e serviços relacionados à atividade agrícola, detalhados no Anexo I do Relatório Fiscal.

Com razão a recorrente, os dispêndios com a fase agrícola devem ser considerados insumos, pois que essenciais e relevantes para a consecução das suas atividades, e , sem elas, claro está que a atividade industrial da recorrente não se completa, por insuficiência de insumo.

Desta foram, reverto as glosas constantes do item 2.1 do Termo de Verificação Fiscal – bens e serviços nas atividades agrícolas (e-fls. 1848/1852).

V.2 — "CONSTRUÇÃO CIVIL"

A autoridade fiscal assim justifica a glosa :

A Contribuinte apurou crédito sobre despesas registradas para manutenção, conservação e reforma de prédios, tais despesas não guardam correlação com atividade de produção. Foram lançadas: acrílico, arame, areia, assoalho, bloco de concreto, batente, canaleta, cimento, cola, diluente, espuma, gesso, lima, madeira, manilha, pedra, piso, thinner, tinta, vidro, viga.

Estas atividades visam à manutenção e conservação do patrimônio e contribuem para o resultado de vários exercícios, devendo seus custos serem ativados, gerando em um momento posterior o direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação, o que inviabiliza a dedução direta do crédito sob a forma de insumo.

Assim, foram glosados, conforme planilha que compõe o **Anexo II**

Já a recorrente rebate estes argumentos :

Entretanto, consoante explicado no Laudo anexo à Impugnação, não seria o procedimento adequado ao caso ativar os gastos (na conta de imobilizado), pois os dispêndios visam à manutenção e conservação do patrimônio, mas não contribuem

para o resultado de vários exercícios e tampouco atendem aos demais requisitos para incorporação ao mobilizado. Na realidade:

a) os dispêndios referem-se a manutenções, ou seja, revisões sistemáticas e periódicas dos bens, nas quais são feitas limpezas, lubrificações, substituições de peças desgastadas etc., e não estão vinculados ao aumento de útil desses ativos, mas necessários ao seu funcionamento normal, dentro de padrões técnicos de qualidade, normas de segurança esperados;

b) Ou referem-se a pequenos reparos, assim entendidos como consertos ou substituições de partes ou peças em razão de quebra ou avaria do equipamento, por imperícia ou outro problema técnico qualquer, necessários para que o bem retorne à sua condição normal de funcionamento, o que também não envolve acréscimo da vida útil;

c) Os gastos incorridos são classificados em vários centros de custos, o que reforça os esclarecimentos acima, ou seja, que se referem a pequenos reparos ou manutenções de vários ativos distribuídos em vários centros de custos sem aumento de vida útil.

O Laudo também apresenta, nas páginas 7 e 8, exemplos de gastos relacionados e associados à rubrica "Construção Civil".

Correta a autoridade fiscal, apesar da argumentação da recorrente, tais gastos não se mostram essenciais para a atividade da empresa, porque se referem à conservação do patrimônio em geral, e contribuem para o resultado de vários exercícios, devendo seus custos serem ativados, gerando em um momento posterior o direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação, o que inviabiliza a dedução direta do crédito sob a forma de insumo.

A recorrente, no Laudo apresentado, apresenta exemplos de despesas associados à rubrica "Construção Civil", mas entendemos que tal discriminação não foi apresentada à autoridade fiscal.

Assim, fica mantida a glosa.

V.3 - TRATAMENTO DE ÁGUA

No TVF encontramos :

Foi apurado crédito sobre a aquisição de cal hidratada, cloro em pastilha, hipoclorito de sódio líquido e polímero catiônico, que são utilizados na neutralização de poluentes ácidos, no tratamento de água, resíduos, rejeitos e escória.

Tanto o tratamento da água ou subprodutos para reaproveitamento no processo industrial, quanto para descarte no ambiente, em que pese serem necessários ou mesmo indispensáveis para a viabilização da atividade não podem ser considerados parte ou etapa desse mesmo processo produtivo, que, a rigor, entende-se ser concluído com a obtenção do produto final. É uma etapa posterior, complementar e, sendo assim, os produtos e serviços nela empregados não são aplicados ou consumidos na obtenção dos próprios produtos, não podendo se caracterizar como insumos para efeito de apuração de créditos das contribuições.

Os créditos utilizados como insumos no Tratamento de Água foram glosados conforme planilha do **Anexo V**.

A recorrente alega :

Em contraponto às alegações da DRJ, é importante comentar que a Recorrente possui 5 (cinco) torres de resfriamento onde são utilizados dispositivos de remoção de calor e realizados processos de resfriamento do fluido de produção. A aplicação mais comum da água tratada inclui o resfriamento do líquido para o processo produtivo.

Além disso, a Recorrente esclarece que os referidos dispêndios **não são incorridos como uma etapa anterior ao processo produtivo**. Pelo contrário, a maioria dos gastos com o tratamento de água refere-se à utilização na caldeira, que é um dos principais equipamentos utilizados no processo produtivo de açúcar, etanol e energia elétrica.

Para garantir o pleno funcionamento e conseqüente geração do vapor durante o processo produtivo, o tratamento da água utilizado na caldeira tem o objetivo principal de evitar a formação de incrustações, corrosões e eliminar as ocorrências de arrastes químicos e/ou mecânicos de água no equipamento.

A ausência desse tratamento de água certamente resultaria em diversas paralizações na produção de açúcar, etanol e energia elétrica, motivo pelo qual os gastos revestem-se da mais absoluta essencialidade ao processo produtivo da Vale do Tijuco e, como tal, devem ser considerados como parte indispensável deste, em consonância com a jurisprudência do STJ.

Com razão a recorrente, a água tratada caracteriza-se como insumo indispensável para sua cadeia produtiva.

A glosa deve ser revertida.

V.4 —GRAXA

Assim a autoridade fiscal se expressou :

Trata-se de insumo indireto de produção. Embora seja uma mercadoria com propriedades lubrificantes, difere dos lubrificantes, também ditos óleos lubrificantes, segundo a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), e, por isso, deveriam constar literalmente da legislação em tela. Não fosse a disposição literal que se encontra no art. 311 Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (“**bens utilizados como insumo ... na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes...**”), as graxas com certeza poderiam ser aqui incluídas. Entretanto, o referido artigo não contém o termo graxa e, por isso, não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Assim, os itens empregados indiretamente na produção, não enquadrados como insumos diretos na acepção da legislação, nem como combustíveis e lubrificantes ou qualquer outro expressamente previsto em lei foram glosados conforme **Anexo VI**

A recorrente rebate :

Sob a ótica de utilização nos processos mecânicos, conforme pode ser observado pelos itens consumidos no período fiscalizado, **todas as graxas têm como objetivo funcional atuarem como agentes lubrificantes**.

O Laudo anexado à Impugnação ressalta que a Agência Nacional de Petróleo (ANP), por meio da sua Resolução no 22, de 11.04.2014 (D.O.U. de 14.04.2014)7, estabeleceu os critérios de obtenção do registro de graxas e óleos lubrificantes destinados ao uso veicular e industrial e aditivos em frascos para óleos lubrificantes de motores automotivos, bem como as responsabilidades e obrigações dos detentores de registro, produtores e importadores.

Destaca que o art. 20, inciso VI da referida Resolução estabelece a seguinte definição para graxa:

VI - lubrificante: produto acabado, pronto para sua aplicação específica, **SOB A FORMA DE GRAXA OU ÓLEO**, formulado a partir de óleo básico ou de mistura de óleos básicos, podendo ou não conter aditivos, dependendo de sua aplicação"

Assim, tanto sob o ponto de vista prático como legal, a graxa é considerada como uma espécie de lubrificante e, portanto, permite o direito de crédito nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Quanto à vinculação das graxas aos bens utilizados no processo produtivo, é necessário observar o disposto no Laudo Técnico integrante da Impugnação, que destacou algumas das rubricas em epígrafe (pág. 12), como segue:

. Graxa MOBILGREASE XHP 222

De acordo com a FISPQ-Ficha de Informações de Segurança de Produtos Químicos, disponibilizada pelo fabricante MÓBIL, a graxa em comento **contém óleo** básico severamente refinado, descrito como "Óleo Básico e Aditivos", **produto este utilizado em mancais, rolamentos e cubos de roda.**

. Graxa **Skf Imp Adq Lgwa 2AI 18** Conforme disponibilizado no site da fabricante SKF1, o produto SKF LGWA 2 "é uma graxa **à base de óleo mineral** com complexo de lítio de alta qualidade no desempenho para EP (Extreme Pressure - pressão extrema). **Produto** recomendo **para aplicações automotivas e industriais em geral.**

Graxa Lubrificante Base Sabão Lítio Grau Nlgi 2 - De acordo com a fabricante Ipiranga2, "o produto é uma graxa lubrificante de complexo de lítio de múltiplas aplicações, grau NLGI 2, contendo aditivos de extrema pressão e inibidores de oxidação e corrosão. É recomendada para **lubrificação de equipamentos automotivos, agrícolas, marítimos e industriais**".

Conforme se observa, tanto a "*Graxa Skf Imp Adq Lgwa 2AI 18*" quanto a "*Graxa Lubrificante Base Sabão Lítio Grau Nig' 2*" são utilizadas nos maquinário industrial/automotivo/agrícola da empresa, isto é, correspondem a produtos indispensáveis para o regular funcionamento dos bens utilizados no processo produtivo.

Em relação à "*Graxa MOBILGREASE XHP 222*", a finalidade reside na lubrificação de peças específicas (mancais, rolamentos e cubos de roda) dos bens utilizados no processo produtivo.

Com razão a recorrente, o Laudo Operacional anexado aos autos demonstra a essencialidade da graxa como lubrificante em seu processo produtivo.

A glosa deve ser revertida.

V.5 — MATERIAIS ELÉTRICOS E ELETRÔNICOS; SERVIÇOS DE INSTRUMENTAÇÃO ELÉTRICA E ELETRÔNICA; PNEUS E CÂMARAS DE AR; ÓLEO DIESEL; SERVIÇOS GERAIS

Assim encontramos tais glosas no TVF :

MATERIAIS ELÉTRICOS E ELETRÔNICOS

As aquisições de bens elétricos e eletrônicos aplicados nas atividades que envolveram o uso de equipamentos eletrônicos e instrumentação foram inseridas na apuração dos créditos.

A utilização destes componentes é inerente às atividades industriais e sua reposição decorre de desgaste natural relativo à sua vida útil e não pela ação do produto em fabricação. Tais componentes não integraram os produtos fabricados nem se desgastaram ou perderam suas características pela ação dos produtos em fabricação, porque sua utilização, além de ser de uso geral da planta industrial, faz-se necessária pela automação dos processos.

Dentre outros, merecem destaque os itens registrados a este título: bateria, bloco contato, bucha, cabeçote, botoeira, cabo, carregador, chave, chicote, condutele, conexão, display, eletrodo, estator, farol, fonte, grampo, guia, interruptor, lâmpada, placa, projetor reator, resistência, sensor, suporte, tomada, transformador, ventoinha.

Assim, o crédito apurado sobre os bens registrados nessa conta foi glosado, conforme **Anexo III**.

PNEUS E CÂMARAS DE AR

Os pneus, câmaras de ar e emendas adquiridos são registrados em diversos centros de custo e contas e destinam-se a todos os veículos.

A Contribuinte não utiliza veículos em seu processo produtivo. Eles são utilizados para transportar pessoas e materiais nas obras, na movimentação interna da cana de açúcar e de produtos. Portanto, pneus e câmaras não são consumidos diretamente na fabricação dos produtos destinados à venda.

ÓLEO DIESEL

Considerando a apuração de crédito sobre óleo diesel, foi solicitado em 07/11/2016, que a Contribuinte informasse os equipamentos consumidores dos combustíveis e demonstrasse o valor consumido mensalmente. Não sendo possível demonstrar o consumo por equipamento, apresentasse a relação dos equipamentos, contendo: a) número de controle patrimonial, b) descrição do equipamento, c) seção de trabalho, d) centro de custo. Em 21/11/2016, a empresa respondeu informando que o óleo diesel foi adquirido e registrado na conta contábil “recebimento inventário” e sem o registro do centro de custo, anexando uma planilha com a relação nominal dos equipamentos que consumiram o óleo diesel. Na planilha apresentada não houve detalhamento do consumo por equipamento, mas somente indicação do número de controle patrimonial do imobilizado, descrição do imobilizado, seção de trabalho, centro de custo e descrição do centro de custo. Constatou-se que quase a totalidade dos equipamentos que consumiram óleo diesel realizam atividades agrícolas e estão alocados no centro de custo agrícola. As atividades agrícolas já foram relatadas no item 2.1 e não são aptas a gerar créditos.

Há de se destacar, que os gastos vinculados a veículos, maquinários e equipamentos utilizados no manuseio de matérias-primas, insumos e produtos acabados, ainda que dentro da unidade fabril da empresa, não podem ser considerados como aplicados sobre o produto em fabricação, isso porque se referem a etapas anteriores e/ou posteriores à fabricação desses bens, e não durante o processo de fabricação, portanto foram glosados.

SERVIÇOS GERAIS

Importante ressaltar que, embora seja necessário submeter a estrutura física da planta industrial a regulares e periódicos serviços de monitoramento, manutenção, higienização e eventuais reparos, bem como averiguar o estado de conservação das máquinas, equipamentos e acessórios, os serviços caracterizados como insumos, para fins de creditamento do Pis e da Cofins, são aqueles diretamente **aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto**. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não-cumulatividade.

Incluem nesse item serviços em manutenção preventiva, corretiva e calibração de máquinas e equipamentos que não fazem parte do processo produtivo, montagem/desmontagem de andaimes, serviços gerais de limpeza industrial, confecção de placas, locação de máquinas com operador, inspeção de equipamentos gerais, consertos gerais, etc, uma vez que se referem a serviços empregados fora da linha de produção, claramente, em fase diversa do próprio processo de industrialização, tratando-se, pois, de custos gerais da atividade não produtiva que, conforme já referido, não guardam relação com a efetiva aplicação ou consumo direto na produção do bem.

Todos estes serviços estão listados no **Anexo XI**

Pela descrição das glosas verifica-se que se referem a despesas essenciais ao processo produtivo da recorrente.

As glosas devem ser revertidas.

V.6 —MATERIAIS DIVERSOS CONSIDERADOS COMO NÃO APLICADOS NEM CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO

Assim estão estas glosas descritas no TVF :

Nesse item relacionamos diversos bens que não se caracterizam como insumos, são materiais e produtos utilizados na manutenção, conservação e limpeza de máquinas e equipamentos cujas ações não são diretamente exercidas sobre o produto em fabricação, bem como suas partes e peças descritas de maneira geral, sem indicação das máquinas e equipamentos a que se destinaram. Ainda, ferramentas, “materiais diversos”, fitas adesivas e isolantes, pano de limpeza, e outros bens igualmente descritos de forma absolutamente genérica.

Além desses produtos, glosamos os explicitamente destinados aos setores administrativos ou não empregados diretamente na fase especificamente industrial, que representam custo geral da atividade e, obviamente, também não correspondem ao conceito normativo exigido para o creditamento em questão, tais como: abraçadeira, adaptador, adesivo, alarme, alavanca, antibiótico, araldite, boia, broca, bucha, caixa de ferramenta, calco, capuz, carro de mão, cartucho, chave, conexão, engate, fechadura, disco, filtro, fita, giroflex, haste, jogo de chave, lente, maçaneta, papelão, pá, relógio, soquete, tampa, união, válvula, vaselina, visor.

Em síntese, “bens não relacionados à atividade produtiva”, “ferramentas”, “bens que não correspondem a partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de outros bens destinados à venda”, todos identificados nas planilhas que acompanham esse relatório, listadas no **Anexo VIII**

A DRJ manteve as glosas, assim resumindo suas razões e as da recorrente, que são as mesmas do recurso voluntário :

É inviável a apuração de créditos sobre a aquisição do produto FACA CORTE DE BASE 500 MM 6F, pois se trata peça de reposição relativa a máquina utilizada na colheita de cana. No presente voto já foi explicado que os bens e produtos utilizados na lavoura de cana não geram crédito porque se trata de atividade distinta da produção de açúcar, álcool e energia elétrica (tópico “Bens e serviços relacionados à atividade agrícola”).

Em relação à CORRENTE 116 OFFSET PASSO 8 LATERAL 12, o contribuinte afirma que tal bem seria utilizado no equipamento denominado “DIFUSOR”. Porém, analisando alguns documentos acostados por ele próprio, tais como o Laudo Operacional (fls. 3498-3529), Descritivo do Processo (arquivo não paginável de fls. 16) e planilha de controle dos bens do ativo imobilizado (arquivo não paginável, fls. 26), verifica-se que não há qualquer referência à utilização ou à existência do referido “DIFUSOR”. Esses documentos indicam que a empresa utiliza apenas MOENDA para a extração do caldo da cana:

Descritivo do Processo (arquivo não paginável, fls. 16):

4. DESCRITIVO DE PROCESSO - EXTRAÇÃO DE CALDO

4.1 Extração de caldo

A capacidade de moagem da planta atual da empresa é de 15.600 *tc*/dia.

Consiste no esmagamento da cana pelos rolos dos ternos de moenda, os quais estão dispostos em forma de triângulo de tal forma que a fibra seja espremida duas vezes, entre o rolo superior e o de entrada e entre o rolo superior e o de saída.

Os rolos de moenda constam de uma camisa frisada de ferro fundido, montada em um eixo de aço.

Os rolos de entrada e saída são fixos, enquanto o rolo superior levanta e abaixa por meio de um sistema de pressão hidráulica.

O bagaço passa por 06 temos de moenda, cada qual contém 04 rolos (01 rolo superior, 01 rolo de pressão, 01 rolo de entrada e 01 rolo de saída).

O rolo de pressão (instalado antes do temo) compacta o bagaço, aumentando a sua densidade da fibra na entrada do temo e assim melhora a capacidade de alimentação deste.

A alimentação dos temos é realizada por chute Donnelly (canal retangular feito de chapas de metal), o qual dirige a cana verticalmente para o temo da moenda, mantendo a alimentação de cana uniforme.

No processo de moagem, a cana desfibrada é submetida a sucessivas prensagens, nas quais se extrai aproximadamente 60% do caldo contido no interior de suas fibras, sendo que os 40% restantes não são extraídos por simples prensagem e se caracterizam por conter ainda grande quantidade de açúcar.

Dessa forma, para extração desse açúcar é realizada a embebedo composta, a qual se caracteriza pelo acréscimo de água quente no bagaço que alimenta o 4º temo e caldo diluído nos outros, havendo então a reutilização da água que após ser extraída como caldo no 4º temo é enviada para embeber o bagaço do temo precedente e assim por diante.

O caldo extraído nos temos da moenda é conduzido à peneira rotativa para retirada do bagaço, onde o caldo é direcionado ao processo de tratamento. Este caldo é denominado caldo misto.

O bagaço proveniente do 6º temo da moenda é direcionado para a caldeira, através de uma esteira rolante onde é queimado para gerar vapor (energia).

A eficiência de extração das moendas é monitorada pela observação de fatores, tais como teor de fibra da cana, preparo da cana, controle do sistema de alimentação, embebedo, pressão hidráulica do rolo superior, altura do colchão de cana, regulagem das aberturas de entrada e saída dos temos, etc.



MOENDA

Principais atividades:

. Extração do caldo da cana-de-açúcar para a produção de açúcar e etanol.

Principais Insumos:

- (1) . Eletrodo p/ chapisco rolos;
- (2) . Lubrificantes para mancais;
- (3) . Graxas;
- (4) . Comp. Elétricos-Mec., etc.

Identificação do Bem	Código da Conta Analítica do Bem	Valor de Aquisição do Bem	Valor em Reais
MOENDA	1205010010	Planilha - Composição do Bem	24.568.370,33
MOENDA E ACIONAMENTO 5º TERNO - EXPANSÃO MOENDA	1205010010		5.544.992,19
MOENDA ACIONAMENTO 6º TERNO - EXPANSÃO MOENDA	1205010010		5.714.961,55
ADEQUAÇÕES 2º TERNO MOENDA-A 750 TCH - 2012. UVT. PROJ.001	1205010010		532.571,08
ADEQUAÇÕES 3º TERNO MOENDA-A 750 TCH - 2012. UVT. PROJ.001	1205010010		589.843,47
ADEQUAÇÕES 4º TERNO MOENDA-A 750 TCH - 2012. UVT. PROJ.001	1205030002		236.586,43
ADEQUAÇÕES 5º TERNO MOENDA-A 750 TCH - 2012. UVT. PROJ.001	1205030002		200.627,02
ADEQUAÇÕES 6º TERNO MOENDA-A 750 TCH - 2012. UVT. PROJ.001	1205030002		96.595,05
ADEQUAÇÕES 1º TERNO MOENDA-A 750 TCH - 2012. UVT. PROJ.001	1205030002		38.228,83

Portanto, a alegação do contribuinte de que a CORRENTE 116 OFFSET PASSO 8 LATERAL 12 seria uma peça de reposição de máquina utilizada no DIFUSOR não se mostra coerente com os demais elementos constantes dos autos (os quais indicam que a empresa utiliza apenas MOENDA). Consequentemente, a glosa deve ser mantida.

Diante do exposto, considero que deve ser revertida a glosa referente a FACA CORTE DE BASE 500 MM 6F.

V.7 — BENS A IMOBILIZAR — PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO

A autoridade fiscal explica a glosa :

Por fim, uma última consideração deve ser feita em relação ao tempo de vida útil que se acrescenta à máquina com a substituição das partes e peças de reposição. Nos termos do art. 346, § 1º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR), se houver um acréscimo do tempo de vida útil do equipamento superior a um ano,

não podem ser admitidas as despesas com partes e peças de reposição como despesas operacionais. Nesse caso, o valor despendido não pode ser considerado insumo à produção, mas um acréscimo incorporado ao valor das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado. O valor dessas máquinas e equipamentos também pode ser descontado como crédito, porém à proporção que forem sendo registradas as depreciações (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 3º, VI, e § 1º, III).

Assim, antes de efetuar o desconto dos gastos com partes e peças de reposição a título de insumo, é necessário verificar a repercussão dessa operação no ativo imobilizado.

Caso o aumento de vida útil seja inferior a um ano, o gasto pode ser considerado insumo, e caso o aumento seja superior a um ano, o gasto deve ser incorporado ao ativo imobilizado e ser descontado como crédito à proporção que forem sendo registradas as depreciações.

Constatamos aproveitamento de crédito sobre bens de valor elevado e de natureza permanente que, incorporados a determinado imobilizado, não foram ativados, mas sim considerados como despesas operacionais;

Não são peças de reposição que se desgastam em período inferior a doze meses, representam acréscimo de vida útil do ativo ao qual foi agregado e possuem valor expressivo.

Os itens dessa planilha que compõe o **Anexo IX**, deveriam ser ativados, gerando em um momento posterior o direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação, o que inviabiliza a dedução direta do crédito sob a forma de insumo.

Portanto, foi excluído da base de cálculo o valor dos bens adquiridos e suas respectivas despesas com fretes, que ao invés de serem ativados, conforme exige a legislação, foram considerados erroneamente como despesa operacional. Afinal, tais bens superam o limite imposto pela legislação (R\$ 326,61), e representam acréscimo de vida útil do ativo ao qual foi agregado, possuindo valor expressivo.

Neste tópico, concordo com a conclusão da DRJ e utilizo seus argumentos como razões de decidir e manter a glosa :

A fiscalização glosou os créditos correspondentes à aquisição de diversas partes e peças de reposição, que por serem bens de valor elevado e de natureza permanente, representam acréscimo à vida útil do ativo e não podem ser considerados insumo à produção, mas sim um acréscimo incorporado ao valor das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado. Segundo a autoridade fiscal, tais bens deveriam ser ativados para gerar posteriormente direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação. O critério utilizado pela fiscalização para enquadrar gastos nessa situação foi o previsto no art. 346, § 1º, do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), segundo o qual não podem ser admitidas como despesas operacionais as despesas com partes e peças de reposição que representem um acréscimo de vida útil do equipamento superior a um ano.

A referência de valor de R\$ 326,61 – prevista no art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99 – foi utilizada pela fiscalização tão somente para excluir da glosa as aquisições de bens de valor inferior a esse limite. Em momento nenhum a autoridade fiscal afirmou que todas as partes e peças cujo valor superasse aquele limite teriam que ser capitalizadas. O relatório fiscal deixa claro que considerou que deveriam ter sido capitalizadas as partes e peças que apresentassem cumulativamente as seguintes condições: 1) ter valor acima do referido limite; 2) representar acréscimo superior a um ano de vida útil ao ativo ao qual foi agregado.

Considero que foi acertada a glosa efetuada, pois a descrição das partes e peças de reposição descritas no Anexo IX do Termo de Verificação Fiscal de fato indicam que os bens que representam acréscimo considerável à vida útil do ativo, pois se trata de motores, rodas, eixos, etc, todos de valor expressivo.

O creditamento imediato previsto no art. 1º da Lei nº 11.744/2008 (com a modificação feita pela Lei nº 12.546/2011) não pode ser aplicado no presente caso, pois o mesmo é uma opção da pessoa jurídica:

Art. 1o As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação

de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma: (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011)

(...)

XII – imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados: (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

I – mediante a aplicação dos percentuais previstos no caput do art. 2º da Lei no 10.637, de 2002, e no caput do art. 2º da Lei no 10.833, de 2003, sobre o valor correspondente ao custo de aquisição do bem, no caso de aquisição no mercado interno; ou (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

Para efetuar o desconto imediato nos termos da Lei nº 11.744/2008 a empresa teria que ter incluído as referidas aquisições no seu ativo e apurado o crédito sob a forma de encargos de depreciação (e não sob a forma de insumos), deixando assim clara sua opção pelo benefício legal. No caso, o contribuinte não fez isso, portanto não é possível acatar o seu pleito.

Pelo exposto, a glosa deve ser mantida.

Processo 10650.720460/2017-11
Acórdão n.º 06-61.984

DRJ/CIA
Fls. 41

Mês	Fornecedor	CNPJ	Descrição	NCM	NF	C. CUSTO	B.C
jan-13	Irigabril Ind E C	72360084000185	Motor Redutor Irrigamic Ref 80100007 Rolao D	85011019	15528	0000	816,20
jan-13	Zam Automacao Mau	03269929000109	Posicionador Fabrica Metz Type N09106Hn N Seri	84733032	9180	3029	5.052,12
jan-13 Total							5.868,32
fev-13	Deterri Peca Para T	09104219000105	Motor Hidrânico Ref 700570103002 Salcador Dmb	84122800	9100	0000	5.000,00
fev-13	Mapeison Agricola L	07791111000960	Motor Hidrânico Esteira Cms 100 Ref 722120 Dis	84122190	32910	0000	8.244,00
fev-13	Viga Implementos Eod	02153692000133	Segundo Eixo Direcional Veicular Modelo Edv6T Val	87085011	666	3018	13.900,00
fev-13	Zam Automacao Mau	03269929000109	Posicionador Fabrica Metz Type N09106Hn N Seri	84733032	9849	0000	19.453,46
fev-13 Total							46.697,46
mar-13	General Chain Do Br	00994571000199	Talisca C 1 N 002817P 8 X 240 X 2976 Mm P Tr 1	84283101	8307	3024	27.475,00
mar-13	O Mundo Das Camaras	02613465000143	Roda R30 X 140	84339090	14478	0000	33.300,00
mar-13	O Mundo Das Camaras	02613465000143	Roda R38 X 180	87087090	14478	0000	64.400,00
mar-13 Total							125.175,00
abr-13	Lopes Comercio De Pe	03091990000109	Roleta Inferior Duplo Ref B014001M00XCase John	84339090	2766	0000	16.518,57
abr-13 Total							16.518,57
mai-13	Copcar Industria E	5678908000127	Motor Hidrânico Rolo Alimentador Ref Cbl 1480557	84122190	198012	0000	1.802,00
mai-13	Irigabril Ind E C	72360084000185	Motoredutor Irrigamic Ref 80100007 Rolao De V	85011019	18545	0000	1.805,76
mai-13 Total							3.607,76
jun-13	Racine Tratores Ltda	02210106000145	Motor 49 00405517	85015390	32633	0000	1.049,40
jun-13	Irigabril Ind E C	72360084000185	Motoredutor Irrigamic Ref 80100007 Rolao De V	85011019	18125	0000	1.805,76
jun-13	Racine Tratores Ltda	02210106000145	Motor 49 00405517	85015390	32688	0000	2.098,80
jun-13	Racine Tratores Ltda	02210106000145	Motor 24 00404335	84082090	32633	0000	2.781,44
jun-13	Racine Tratores Ltda	02210106000145	Motor 24 00404335	84082090	32688	0000	2.781,44
jun-13	Irigabril Ind E C	72360084000185	Motoredutor Irrigamic Ref 80100007 Rolao De V	85011019	18767	0000	4.314,40
jun-13 Total							16.831,24
jul-13	Maksolo Implementos	02466047000170	Motor Hidrânico Ref 700570103002 Salcador Dmb	84122800	21576	0000	1.499,00
jul-13	Racine Tratores Ltda	02210106000145	Motor Charim 187 Ref 00408848	84128000	33474	0000	2.276,88
jul-13	Racine Tratores Ltda	02210106000145	Motor Charim 187 Ref 00408848	84128000	35291	0000	5.312,72
jul-13	Seveusdrive Brasil	50981018002952	Redutor Helicoidal Em Ace Mc3Pht06	84383000	13750	0000	32.801,84
jul-13	Vtr Vetter Equipamen	02825612000149	Pt Em Alumínio P Helice Axial Modelo 6096731N66Rr	84199040	8032	3011	35.700,00
jul-13	Seveusdrive Brasil	50981018002952	Redutor Helicoidal Em Ace Mc3Pht05	84383000	13750	0000	40.916,80
ago-13 Total							118.587,24
ago-13	Copcar Industria E	5678908000127	Motor 24 00404335	84082090	211441	0000	2.548,00
ago-13	Copcar Industria E	5678908000127	Motor 24 00404335	84082090	211441	0000	6.370,00
ago-13	Zam Automacao Mau	03269929000109	Posicionador Fabrica Metz Type N09106Hn N Serie P	84733032	12521	0000	9.784,00
ago-13 Total							18.702,00
set-13	Caldeirara Sao Marc	08062790000141	Martelo Desfibrador Cop 5 C Bucha De Bronze Sae 6	84621090	710	3023	46.023,00
set-13 Total							46.023,00
nov-13	Copcar Industria E	5678908000127	Motor 24 00404335	84082090	234000	0000	41.448,12
nov-13 Total							41.448,12
fev-14	Tracim Maquinas E Si	02949160000130	Motor Charim 187 Ref 00408848	84128000	14034	0000	2.755,44
fev-14 Total							2.755,44
abr-14	Copcar Industria E	5678908000127	Motor Charim 187	84128000	257392	0000	6.457,04
abr-14 Total							6.457,04
jun-14	Solbrasil Equipament	96318555000155	Martelo Desfibrador Cop 5 C Bucha De Bronze Sae 6	84621090	1051	3019	2.997,90
jun-14 Total							2.997,90
ago-14	Caldeirara Sao Marc	08062790000141	Tambor Acionado C Mancas E Rolamentos Des Tj 120	84283101	1024	3019	27.825,00
ago-14	Vtr Vetter Equipamen	02825612000149	Pt Em Alumínio P Helice Axial Modelo 6096731N66Rr	84199040	10003	3011	35.700,05
ago-14 Total							63.525,05
set-14	Wegrestar Industria	14759173000100	Redutor De Velocidade Em Ferro Fundido Vertimax Co	84834010	51260	3020	19.900,00
set-14 Total							19.900,00

V.8 - SERVIÇOS GERAIS:

Assim a autoridade fiscal fundamentou sua glosa :

Importante ressaltar que, embora seja necessário submeter a estrutura física da planta industrial a regulares e periódicos serviços de monitoramento, manutenção, higienização e eventuais reparos, bem como averiguar o estado de conservação das máquinas, equipamentos e acessórios, os serviços caracterizados como insumos, para fins de creditamento do Pis e da Cofins, são aqueles diretamente **aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto**. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não-cumulatividade.

Incluem nesse item serviços em manutenção preventiva, corretiva e calibração de máquinas e equipamentos que não fazem parte do processo produtivo, montagem/desmontagem de andaimes, serviços gerais de limpeza industrial, confecção de placas, locação de máquinas com operador, inspeção de equipamentos gerais, consertos gerais, etc, uma vez que se referem a serviços empregados fora da linha de produção, claramente, em fase diversa do próprio processo de industrialização, tratando-se, pois, de custos gerais da atividade não produtiva que, conforme já referido, não guardam relação com a efetiva aplicação ou consumo direto na produção do bem.

Todos estes serviços estão listados no **Anexo XI**.

A recorrente refuta tais argumentos :

Citam-se, como exemplo, alguns lançamentos de créditos glosados pelo Fisco sob a categoria "Serviços Gerais":

. julho-13 ENGBOMBAS COMERCIO E MANUTENCAO DE BOMBAS LTDA
16/07/2013 **Indústria serviço de manutenção de equipamentos industriais** 13.500,00

julho-13 RENATO DE SOUSA PAULA ME 214 19/07/2013 Indústria
manutenção industrial 2.900,00

julho-13 RENATO DE SOUSA PAULA ME 214 19/07/2013 **Indústria**
.manutenção industrial 2.900,00

. julho-13 MF ESTRUTURAS E MONTAGENS INDUSTRIAIS DE BURITIZAL
LTDA 2M3E0 23/07/2013 Indústria manutenção industrial 8.100,00

. julho-13 MF ESTRUTURAS E MONTAGENS INDUSTRIAIS DE BURITIZAL
LTDA 2M3E0 23/07/2013 Indústria manutenção industrial 4.712,80

De todo modo, salienta-se que é reconhecido pelo próprio Fisco que as manutenções, inspeções, calibrações, serviços gerais de limpeza industrial, e outros gastos ora tratados são necessários ao pleno funcionamento do processo produtivo.

Neste tópico claramente a autoridade fiscal fundamentou-se em conceito restrito de insumo, pois fundamenta sua glosa no conceito de que os serviços caracterizados como insumos, para fins de creditamento do Pis e da Cofins, são aqueles diretamente **aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto**.

Tais serviços mencionados tem característica de essencialidade para a cadeia produtiva da recorrente.

A glosa deve ser revertida.

V.9 - Serviços em equipamentos de movimentação de matérias primas e produtos em elaboração

A autoridade fiscal assim descreve a glosa :

Os serviços utilizados nos equipamentos móveis não servem para outro fim senão a movimentação interna. Assim os gastos com serviços em equipamentos que servem exclusivamente para transportar as matérias primas e os produtos em elaboração, sem alterar os mesmos, escapando ao conceito de insumo, foram glosados conforme **Anexo XII**

Mais uma vez a autoridade fiscal utiliza o conceito restrito de insumo.

Entendo que claro está pela descrição da glosa que estas se referem a insumos essenciais ao processo produtivo, por se relacionarem a matérias-primas e produtos em, elaboração.

A glosa deve ser revertida.

V.10 - Serviços utilizados em Construção Civil

A Contribuinte apurou crédito sobre despesas registradas para manutenção, conservação e reforma de prédios. São serviços de jateamento em equipamentos, manutenção predial e de engenharia.

Estas atividades visam à manutenção e conservação do patrimônio, portanto não são serviços utilizados no processo produtivo, sendo glosadas conforme **Anexo XIII**

A recorrente, por seu lado, alega :

Mais uma vez, a glosa de serviços utilizados na construção civil (majoritariamente relativos à gastos com locação de equipamento perfuratriz hidráulica e serviço de jateamento em equipamentos, tanque de cal) se fundou no conceito restritivo de insumos adotado pela Receita Federal.

. locação de equipamento perfuratriz hidráulica;

. serviço de jateamento em equipamentos tanque de cal (manutenção da área industrial);

Em se tratando de locação de equipamento para uso nas atividades da empresa (art. 30, IV das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003) e, mais especificamente, no processo produtivo (perfuratriz hidráulica), bem como de jateamento em tanques de cal (manutenção e limpeza da área industrial = insumo do processo produtivo), devem ser reconhecidos os créditos indevidamente glosados no Auto de Infração.

A este tópico deve ser dado o mesmo tratamento dado à glosa de materiais utilizados na construção civil, por coerência.

A glosa deve ser mantida.

V.11 — FRETES NA AQUISIÇÃO DE CANA PARA USO NA PRODUÇÃO DE AÇUCAR

A DRJ bem descreveu a glosa e os argumentos de defesa da recorrente :

Quanto aos fretes na aquisição de cana, a fiscalização considerou que a possibilidade de creditamento se dá com fulcro nos artigos 3ºs, incisos II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, seguindo-se a regra aplicável para o insumo ao qual os fretes estão vinculados. Assim, na apuração do crédito do contribuinte foram considerados apenas os percentuais de crédito presumido relacionados à aquisição de cana vinculada à produção de açúcar, conforme previsto na Instrução Normativa SRF nº 660/2006.

O contribuinte contesta esse entendimento, afirmando que a despesa com o frete é formalizada por meio de nota fiscal própria, cuja operação suporta a incidência integral do

PIS e da COFINS, e por isso não seria possível aplicar a mesma sistemática de tributação que envolve a aquisição do insumo transportado (no caso, a cana). Assim, segundo o contribuinte, o crédito decorrente dos fretes relativos às aquisições de cana deveria ser considerado um crédito ordinário, e não presumido.

Compulsando-se a legislação que trata da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo, constata-se que não existe previsão legal específica para apropriar-se de créditos da não cumulatividade no tocante ao frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias para revenda e de insumos para produção. O que existe de forma específica é a possibilidade de apropriar-se de créditos sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme prevêm os artigos 3º, inciso IX, e 15, inciso II, ambos da Lei nº 10.833, de 2003.

Com razão a recorrente, é cediço que as despesas de frete são autônomas, pois sofrem a incidência das contribuições, não se vinculando tal despesa com a tributação ou não do produto ou mercadoria transportada.

Tratando-se de despesa de frete com aquisição de matéria-prima para seu processo produtivo, caracteriza-se como custo de produção, inserido na hipótese descrita no artigo 3º, II, sendo possível o creditamento sobre tal despesa.

A glosa deve ser revertida.

V.12 - DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA

Mais uma vez a DRJ resume a glosa e os motivos de defesa :

A fiscalização analisou os créditos apurados pelo contribuinte sob a rubrica de “despesas de armazenagem de mercadorias e fretes nas operações de venda” e glosou os seguintes valores:

- fretes para remessa de peças, de mercadorias e de equipamentos para conserto, como também seu retorno; fretes de máquinas e equipamentos que foram imobilizados; transporte de itens aplicados nas lavouras; - fretes sem relação com mercadorias vendidas (valores detalhados no Anexo XVIII do Termo de Verificação Fiscal);

- fretes para remessa de açúcar para formação de lotes de exportação, haja vista que a apuração do crédito relativo ao frete na operação de venda só é possível em relação ao transporte de mercadoria em uma operação que se enquadre literalmente como sendo operação de venda de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes (valores detalhados no Anexo XIX do Termo de Verificação Fiscal).

O contribuinte alega que os fretes de remessas de peças, mercadorias e equipamentos para conserto estão diretamente relacionados à manutenção desses itens e, por lógica, devem seguir a mesma tratativa dos gastos com manutenção.

O contribuinte questiona também a glosa dos fretes relativos a materiais aplicados nas lavouras. Contudo, nesse ponto aplicam-se os entendimentos já explicitados no tópico “Bens e serviços relacionados à atividade agrícola”, os quais deixam evidente a impossibilidade, no caso ora analisado, de o contribuinte tomar créditos em relação aos fretes relativos a materiais aplicados nas suas lavouras de cana, por tratar-se de atividade totalmente diversa da fabricação de açúcar e álcool e da geração de energia elétrica.

Por fim, o contribuinte questiona a glosa referente aos fretes de remessa de açúcar para formação de lotes de exportação. Em sua impugnação, descreve todo o procedimento adotado (fazendo referência ao Laudo Operacional juntado às fls. 3498-3529) e conclui que essa remessa ao recinto alfandegado é um mero desdobramento da operação de venda, não havendo outra finalidade para tal remessa que não seja a venda da mercadoria.

Com todo respeito ao entendimento defendido pelo contribuinte, o fato é que as referidas remessas de mercadoria ao recinto alfandegado para formação de lotes para exportação, embora possam ser decorrentes de uma necessidade logística da empresa, constituem despesas que não estão vinculadas a uma operação de venda propriamente dita. Não há vinculação dessas remessas a alguma operação de venda específica ou a um adquirente determinado, portanto não se pode considerar que a situação enquadra-se na hipótese de creditamento prevista no art. 3º, IX, e 15, II, ambos da Lei nº 10.833/2003, que se refere exclusivamente ao frete na operação de venda.

Com razão a recorrente, tais fretes se caracterizam como essenciais para o seu processo produtivo, por tal razão devem ser revertidas suas glosas :

- fretes para remessa de peças, de mercadorias e de equipamentos para conserto, como também seu retorno; fretes de máquinas e equipamentos que foram imobilizados; transporte de itens aplicados nas lavouras; - fretes sem relação com mercadorias vendidas – pois devem ser caracterizados como custo de aquisição, artigo, II
- fretes relativos a materiais aplicados nas lavouras – também como custo de aquisição, artigo 3º, II
- fretes de remessa de açúcar para formação de lotes de exportação – pois caracteriza-se como custo da operação de venda, artigo 3º, IX.

V.12.I – OUTROS FRETES

Já comentado no item anterior, pois a recorrente assim se expressa :

Conforme esclarecido em resposta à intimação, os fretes de remessas de peças, mercadorias e equipamentos para conserto estão **diretamente relacionados à manutenção desses itens e**, por lógica, devem seguir a mesma tratativa dos gastos com manutenção. Os equipamentos só são remetidos para reparos e manutenção fora da companhia quando internamente não existem condições técnicas para tanto. Já em relação aos fretes dos materiais aplicados nas lavouras, tais produtos são necessários para a dosagem e aplicação nos canais de acordo com as disposições agrônomicas. Por esse motivo, existe o transporte dos defensivos, adubos, fertilizantes e maturadores, os quais são aplicados sobre o canal com a função de desenvolvimento da cana, proteção contra pragas e, por consequência, aumento da produtividade.

V.12.2 - Frete de produtos para formação de lotes exportação

Também já comentado anteriormente, a recorrente assim se expressa :

Entretanto, conforme explicado no Laudo Técnico anexado à Impugnação, é importante esclarecer que houve um equívoco do Fisco acerca do correto entendimento do processo de exportação da companhia, ao considerar as remessas para formação de lotes de açúcar para exportação **MERAMENTE** como movimentação do açúcar entre estabelecimentos para futura comercialização.

Há de se observar que a estrutura fiscal dos fretes na operação de venda de produto [açúcar] para exportação segue os trâmites estabelecidos pela legislação do Estado de origem da Impugnante (MG), conforme segue:

Decreto no 43.080/2002

Da Formação de Lote para Exportação ou para Remessa com o Fim Específico de Exportação

Art. 253-A - Na saída de mercadoria para exportação, quando a operação exigir a formação de lote em recinto alfandegado ou em REDEX, o estabelecimento remetente observará o seguinte:

I - a cada remessa, emitirá nota fiscal em nome próprio para acompanhar o transporte da mercadoria, sem destaque do imposto, indicando, além dos requisitos exigidos neste Regulamento:

a) como natureza da operação "Remessa para Formação de Lote para Posterior Exportação (...)" (g.n.).

Operacionalmente, são vários os volumes negociados com os clientes no exterior pela companhia, quantidades essas que são impossíveis de serem remetidas para o Recinto Alfandegado **de uma única vez**, motivo pelo qual se faz necessária a **FORMAÇÃO DE LOTES PARA POSTERIOR EXPORTAÇÃO**, ou seja, quando se tratam de grandes volumes e principalmente nos casos dos produtos a granel [como é o caso do açúcar VHP], **não existe outra forma de se exportar o produto sem que haja a formação de lotes para exportação.**

Por esse motivo, não há que se cogitar que esses fretes/transportes sejam tratados meramente como movimentação entre estabelecimentos para futura comercialização. Pelo contrário, **a empresa não tem qualquer estabelecimento na zona portuária para ser tratado como transferência para futura comercialização, ou seja, o açúcar é remetido diretamente da usina para o RECINTO ALFANDEGADO** (terminal portuário), nos moldes da legislação de regência, em seu próprio nome.

Para melhor compreensão das etapas envolvidas na remessa para exportação, a página 22 do Laudo Técnico anteriormente apresentado, possui um esquema ilustrativo.

Na realidade, o que se observa é que a utilização do frete para remessa do açúcar para os Recintos Alfandegados é **um mero desdobramento das operações de venda da Vale do Tijuco.**

V.13 — BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

V.13.1 — Imobilizados utilizados em centros de custos de laboratórios

V.13.2 — Bens do Imobilizado Supostamente Não Utilizados na Produção

A DRJ bem resume a glosa :

A fiscalização glosou créditos que o contribuinte havia apurado sobre encargos de depreciação relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, tais como: (i) bens adquiridos no REIDI - Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura, instituído por meio da Lei nº 11.488/2007, sem o pagamento a contribuição; (ii) imobilizados utilizados nas lavouras de cana; (iii) imobilizados utilizados nos centros de custos LABORATÓRIO INDUSTRIAL e LABORATÓRIO; (iv) diversos outros imobilizados alocados em centros de custos indiretos.

Quanto ao primeiro item (bens adquiridos no REIDI, sem incidência de PIS e COFINS e por conseguinte não aptos a gerar créditos no regime não cumulativo), descabem maiores considerações, pois o contribuinte não apresentou nenhum argumento para contestar a glosa.

Quanto aos bens relacionados às atividades agrícolas, aplica-se o mesmo raciocínio já exposto no tópico "Bens e serviços relacionados à atividade agrícola". Com efeito, por não se tratar de bens adquiridos para utilização direta na fabricação dos produtos vendidos pelo contribuinte (açúcar, álcool e energia elétrica), mas sim em etapa anterior e totalmente diversa da atividade de industrialização (cultivo de cana), é de se concluir que a situação não se amolda à hipótese prevista nos artigos 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Já os bens relacionados aos laboratórios, embora possam ser úteis ou até essenciais (como alega contribuinte), não se caracterizam como máquinas, equipamentos ou outros bens utilizados diretamente na produção dos bens destinados à venda (açúcar, álcool e energia elétrica), e portanto não se subsumem à hipótese de creditamento prevista no dispositivo legal acima transcrito.

Em relação aos demais bens glosados, o contribuinte alega que há diversos itens que foram analisados de forma equivocada, tais como os constantes dos centros de custo relativos a administração industrial, caminhão água potável, tratamento de lodo, estação de tratamento de águas; geração e exportação de energia, resíduos industriais, sistema de fuligem, e

também os constantes do centro de custo comercial (no qual estão os tanques de etanol responsáveis pela armazenagem dos produtos acabados).

Essa alegação deve ser rejeitada, pois o fato de os bens constarem de determinados centros de custo, por si só, não tem o condão de possibilitar o creditamento como base nos artigos 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A apuração de créditos sobre encargos de depreciação se dá apenas e tão somente quando se trata de máquinas, equipamentos ou outros bens adquiridos para serem utilizados diretamente na fabricação dos produtos destinados a venda (no caso, açúcar, álcool e energia elétrica), circunstância que não resta demonstrada em relação aos bens mencionados pelo impugnante

A recorrente apresenta os seguintes argumentos de defesa :

A DRJ/Curitiba manteve, ainda, a glosa de diversos itens do imobilizado que, na sua visão, não integram a área produtiva da empresa. Entretanto, verifica-se, pela listagem da Fiscalização, bem como pelo Anexo XXIII do Auto de Infração, que há diversos itens glosados que se referem, efetivamente, a os constantes dos centros de custo relativos a administração industrial, caminhão água potável, tratamento de lodo, estação de tratamento de águas; geração e exportação de energia, resíduos industriais, sistema de fuligem, e também os constantes do centro de custo comercial (no qual estão os tanques de etanol responsáveis pela armazenagem dos produtos acabados). e que foram indevidamente tratados como se fossem de outra natureza. Destacam-sê, nesse contexto, as seguintes categorias:

- . administração industrial;
- . caminhão água potável;
- . tratamento de lodo;
- . estação de tratamento de águas;
- . geração e exportação de energia;
- . resíduos industriais;
- . sistema de fuligem.

Como exemplo, a Recorrente selecionou alguns gastos que foram glosados relativos às referidas rubricas, a fim de demonstrar o equívoco no tratamento conferido pelo Fisco:

- . jan/13 2308 MOTORES DO DECANTADOR SEPARADOR 1 SISTEMA DE FULIGEM 31/05/2012 2.026,45 8,44 Resíduos de fuligem e torta
- . jan/13 2323 VIBRADOR ELETROMECHANICO TRATAMENTO DE LODO 31/08/2011 1.355,65 11,30 Tratamento de resíduos (lodo)
- . jan/13 1676 BOMBA DOSADORA PULSAFEEDER MODELO LPB3M2-PTC1-016E BTOAMBA ETA/OSMOSE 30/04/2011 1.623,30 13,53 Estação de tratamento de águas para caldeira
- jan/13 1672 TANQUE ESTACIONARIO EM FIBRA DE VIDRO CAPACIDADE 1000SLITTSE PM/ APR DOED FUUTLOIGSE QMUIMICOS 30/04/2011 3.324,89 27,71 Resíduos de fuligem e torta
- jan/13 693 TORRE DE RESFRIAMENTO DE VINHACA MOD. VTF- 118/PR-SE-2R -E FSAÍDSEU 01 S INDUSTRIAIS 30/04/2010 43.277,31 180,32 Resíduos de fuligem e torta
- jan/13 3494 PARA-RÁIOS AT SUBESTAÇÃO GERAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ENERGIA 31/05/2012 46.904,11 195,43 Produção de energia elétrica

Como se pode notar, tratam-se bens que integram o imobilizado utilizado na área produtiva da empresa, mesmo que, em alguns casos, de forma indireta, mas, ainda assim, **essenciais e indispensáveis à produção.**

Outro ponto que merece destaque é a **glosa de itens do imobilizado relativo às atividades de geração e comercialização de energia.** Foi desconsiderado que, dentre as atividades da Vale do Tijuco, inclui-se a produção, e comercialização de energia elétrica excedente, resultante da transformação da energia térmica pela queima do bagaço de cana. Logo, é evidente que os bens do imobilizado utilizados nessas operações é passível de creditamento de PIS e COFINS.

Igualmente, outro item cujo crédito deve ser reconhecido são os **bens do imobilizado registrados no centro de custos do comercial**, pois produção, e comercialização de energia elétrica excedente, resultante da transformação da energia térmica pela queima do bagaço

de cana. Sendo assim, devem ser canceladas as glosas relativas bens integrantes do imobilizado da área produtiva indevidamente glosados no Anexo XXIII.

Diante das características dos bens descritos, as seguintes glosas são mantidas :

- (i) bens adquiridos no REIDI - Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura, instituído por meio da Lei nº 11.488/2007, sem o pagamento a contribuição,
- (ii) bens do imobilizado registrados no centro de custo comercial (produção, e comercialização de energia elétrica excedente, resultante da transformação da energia térmica pela queima do bagaço de cana)

As demais glosas devem ser revertidas.

Conclusão

Voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para :

1- admitir os créditos extemporâneos nos moldes da planilha apresentada pela autoridade fiscal

6. O quadro a seguir demonstra o Crédito reconhecido ao contribuinte referente aos créditos extemporâneos lançados em janeiro de 2013; cuja documentação comprobatória foi apresentada e lançada na planilha CMAA - Notas Fiscais Crédito Extemporâneo - Auto Infração 10650.720462017-11:

Janeiro/2013			
DESCRIÇÃO	INFORMADO	GLOSADO	CONSTATADO
Bens Utilizados como Insumos	2.103.373,80	1.187.172,89	916.200,91
Serviços Utilizados como Insumos	404.663,27	403.026,32	1.636,95
Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica	23.553,18	0	23.553,18
Despesas de Aluguéis de Maquinas e Equipamentos Locados PJ	10.739.651,95	1.894.255,74	8.845.396,21
Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	1.247.179,04	1.199.663,36	47.515,68
Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Base Encargos Depreciação)	9.922.906,32	3.091.972,11	6.830.934,21
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS MI	24.441.327,56	7.776.090,42	16.665.237,14
CREDITOS A DESCONTAR A ALIQUOTA DE 1,65% (PIS)	403.281,90	128.305,49	274.976,41
CREDITOS A DESCONTAR A ALIQUOTA DE 7,6% (Cofins)	1.857.540,89	590.982,87	1.266.558,02
BC PRESUMIDO - CALCULADO SOBRE INSUMO VEGETAL	27.246.649,37	0,00	27.246.649,37
CREDITOS PRESUMIDO ALIQUOTA 0,5775 % (PIS)	157.349,40	0,00	2.609.547,84
CREDITOS A DESCONTAR A ALIQUOTA DE 2,66% (Cofins)	724.760,87	0,00	724.760,87

2 – reverter as seguintes glosas :

- bens e serviços utilizados na atividade agrícola
- tratamento de água
- graxa
- materiais elétricos e eletrônicos
- serviços de instrumentação elétrica e eletrônica
- pneus e câmaras de ar

- óleo diesel
- serviços gerais – Anexo IX do TVF
- faca corte de base 500MM 6F
- serviços gerais – Anexo XI do TVF
- serviços em equipamentos de movimentação de matérias primas e produtos em elaboração
- fretes na aquisição de cana para uso na produção de açúcar
- fretes para remessa de peças, de mercadorias e de equipamentos para conserto, como também seu retorno; fretes de máquinas e equipamentos que foram imobilizados; transporte de itens aplicados nas lavouras;
- fretes sem relação com mercadorias vendidas
- fretes relativos a materiais aplicados nas lavouras
- fretes de remessa de açúcar para formação de lotes de exportação
- **encargos de depreciação** - imobilizados utilizados nas lavouras de cana
- **encargos de depreciação** - imobilizados utilizados nos centros de custos laboratório industrial e laboratório;
- **encargos de depreciação** - diversos outros imobilizados alocados em centros de custos indiretos.
- bens constantes dos centros de custo relativos a **administração industrial**, caminhão água potável, tratamento de lodo, estação de tratamento de águas; geração e exportação de energia, resíduos industriais, sistema de fuligem, e também os constantes do centro de custo comercial (no qual estão os tanques de etanol responsáveis pela armazenagem dos produtos acabados
- bens **do imobilizado relativo às atividades de geração e comercialização de energia** (produção e comercialização de energia elétrica excedente, resultante da transformação da energia térmica pela queima do bagaço de cana.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini