



Processo nº	10650.903839/2016-76
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3201-009.229 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	21 de setembro de 2021
Recorrente	USINA DELTA S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/10/2012 A 31/12/2012

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. PRECEDENTE JUDICIAL DE APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não-cumulativo das contribuições o conteúdo jurídico e semântico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou o conceito jurídico intermediário de insumo criado na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno, o conceito jurídico intermediário tem aplicação obrigatória.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

Havendo insumos dos insumos no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições. A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) deve gerar crédito.

BENS E SERVIÇOS. AQUISIÇÃO. NÃO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Como regra geral do regime não-cumulativo, é vedado o desconto de crédito calculado sobre bens e serviços não sujeito ao pagamento das contribuições, sob qualquer uma de suas formas: não incidência, alíquota 0 (zero), isenção, suspensão ou exclusão da base de cálculo.

CRÉDITO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. OPERAÇÕES DE COMPRA E DE VENDA. POSSIBILIDADE.

Há previsão legal para a apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com fretes entre estabelecimentos, assim como dos fretes realizados nas operações de transferências, de compras e de vendas. Essas despesas integram o conceito de insumo e geram direito à apuração de créditos. Fundamento: Art. 3º, incisos II e IX, da Lei 10.833/03.

ACÓRDÃO GERADO AUTOMATICAMENTE PELO PROCESSO 10650.903839/2016-76

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TRANSPORTE DE CARGA. FRETE NA REMESSA DA PRODUÇÃO PARA FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

Estão aptos a gerarem créditos das contribuições os bens e serviços aplicados na atividade de transporte de carga e remessa da produção, passíveis de serem enquadrados como custos de produção. Fundamento: Art. 3.^º, IX, da Lei 10.833/03.

FRETE. LOGÍSTICA. MOVIMENTAÇÃO CARGA. REMESSA PARA DEPÓSITO OU ARMAZENAGEM.

Os serviços de movimentação de carga e remessas para depósito ou armazenagem, tanto na operação de venda quanto durante o processo produtivo da agroindústria, geram direito ao crédito. Fundamento: Art. 3.^º, IX, da Lei 10.833/03.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de utilização na modalidade compensação, há de se fazer o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. EXPORTAÇÃO. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL.

A receita de exportação deve ser reconhecida na data do embarque dos produtos vendidos para o exterior.

CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos termos que segue. I. Por unanimidade de votos, reverter as glosas sobre (i) frete na compra ou transferência de material (“Peças para implementos agrícolas, peças de reposição de frota automotiva pesada (caminhões), peças para materiais de irrigação, rádios de comunicação e peças de agricultura de precisão, material elétrico industrial; materiais para empacotamento de açúcar, insumos industriais, peças e equipamentos em geral para manutenção industrial”); e (ii) frete na compra para industrialização ou produção rural. II. Por maioria de votos, reverter as glosas sobre (a) frete na remessa da produção para formação de lote de exportação; (b) frete na remessa para depósito ou armazenagem; e (c) despesas com armazenagem na operação de venda. Vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Arnaldo Diefenthäler Dornelles que lhes negavam provimento.

Hélcio Lafeta Reis – Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Vice-Presidente), Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 488 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/CE de fls. 418 que decidiu pela procedência parcial da Manifestação de Inconformidade de fls 6, apresentada em oposição ao despacho decisório eletrônico de fls. 143 e Termo de Verificação Fiscal de fls. 204.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

“Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório de fls 400/412, que reconheceu em parte o crédito de ressarcimento da Cofins Não-Cumulativa, referente ao 4º trimestre de 2012, pleiteado no PER nº 16705.36681.220114.1.5.09-3520. O crédito demonstrado incide sobre bens e serviços utilizados como insumos e vinculados à receita de exportação. Do crédito solicitado de R\$ 2.332.544,31, foi apurado pela auditoria fiscal o valor R\$ 377.314,21, sendo homologadas as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido.

2. O pedido tem por objeto o crédito vinculado à receita de exportação, que é imune à contribuição, de modo que pode ser utilizado para compensação ou ressarcimento, conforme art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e art. 6º da Lei nº 10.833/2003.

3. Para analisar o pedido da contribuinte, foi instaurado procedimento de fiscalização por meio do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 06.1.05.00-2017-00201-9, que resultou na glosa de créditos das contribuições apropriados pela manifestante nos meses de outubro a dezembro de 2012. A providência que abarcou todo esse período, contemplando inclusive o trimestre objeto do PER em análise, foi também formalizada em Autos de Infração (AI) de redução do crédito das contribuições (AI sem tributo), cientificados à fiscalizada em 05.06.2018, os quais constituem o objeto do processo administrativo nº 15253.720018/2018-64, igualmente distribuído para ser julgado por esta Turma. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, também anexado aos presentes autos, foram glosados os créditos básicos do PIS/Pasep no valor total de R\$

994.628,63, dos R\$ 1.308.325,84 declarados pela contribuinte; e da Cofins, R\$ 4.581.319,73, dos declarados R\$ 6.026.228,10.

Também foram glosados créditos presumidos: PIS/Pasep, R\$ 57.969,15, dos R\$ 171.777,40 declarados; Cofins, R\$ 280.827,53, dos R\$ 805.035,25 declarados.

4. Em relação ao crédito sobre as exportações, foram glosados os créditos de PIS/Pasep no valor total de R\$ 506.407,65, dos R\$ 424.490,74 pleiteados pela contribuinte. E com respeito à Cofins, foram glosados R\$ 2.332.544,31, dos R\$ 1.955.230,10 pleiteados.

5. De acordo com o referido Despacho, verifica-se que a Fiscalização glosou os créditos declarados pela manifestante referentes aos seguintes itens:

1. Bens Utilizados como Insumos Pela regra geral, para que o bem seja considerado insumo à fabricação, ele deve se enquadrar em uma das quatro situações:

_ 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 e, além disso, não estar incluído no ativo imobilizado.

Havendo previsão legal específica, é possível também o creditamento sobre a aquisição de insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo, jamais se agregam ao produto final.

É o caso, por exemplo, dos combustíveis e lubrificantes, expressamente citados nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Apenas quando houver previsão legal específica, é que se pode admitir o creditamento sobre os insumos indiretos.

De acordo com o art. 111 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional),

não há como estender tal crédito além dos que estão exaustivamente listados nos artigos que regem as contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins na sistemática não-cumulativa.

Portanto, o que não estiver compreendido nesse conceito de insumo será objeto de glosa.

1.1. Bens Utilizados na Atividade Agrícola O contribuinte produz para venda: açúcar, etanol e energia elétrica. A matéria-prima principal é a cana-de-açúcar, sendo parte adquirida de terceiros e parte oriunda de produção própria.

A produção de cana-de-açúcar e a fabricação do açúcar, do etanol e da energia elétrica são processos distintos e que não se confundem para fins de apuração de PIS/Pasep e Cofins no regime não-cumulativo.

O art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcritos, admitem o desconto de créditos apenas para os bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda:

(...)

A atividade de plantio e cultivo de cana-de-açúcar, resulta em um insumo do contribuinte (cana-de-açúcar), que será utilizado, em etapa posterior, na fabricação de seus produtos finais (açúcar, etanol e energia).

Portanto, os bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação desses produtos, por se tratarem de processos produtivos diversos, razão pela qual os gastos incorridos na etapa agrícola não geram direito à apuração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.

Pelos motivos acima expostos, foram glosados todos os gastos com aquisição de bens utilizados como insumos na atividade agrícola, conforme Anexo I – Relatório de Glosas/Bens Utilizados como Insumos.

1.2. Bens adquiridos sem Incidência das Contribuições Identificamos aproveitamento de crédito sobre aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições, a saber:

– produto intermediário (antibiótico) adquirido sem incidência das contribuições; e – matéria-prima (cana-de-açúcar) adquirida de pessoa jurídica com suspensão das contribuições.

Com base na vedação expressa contida no art. 3º, § 2º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não dará direito ao crédito o valor da aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Os documentos fiscais juntados às folhas 1842-1870 comprovam as aquisições sem incidência das contribuições.

Portanto, referidos gastos foram glosados, conforme Anexo I – Relatório de Glosas/Bens Utilizados como Insumos.

1.3. Demais Bens Utilizados como Insumos Verificou-se o aproveitamento de créditos de PIS/Pasep e de Cofins na sistemática não-cumulativa sobre gastos com a aquisição de bens que fogem totalmente ao conceito de insumo previsto na legislação das contribuições, a saber: combustíveis e lubrificantes não utilizados na produção; equipamentos de proteção individual; ferramentas, flores, gás, gastos com veículos, graxa, lanches e refeições, materiais de construção, materiais diversos, materiais de copa e cozinha, materiais de escritório, materiais de higiene, materiais de informática, materiais de limpeza, materiais elétricos, medicamentos, tratamento de água, uniformes etc.

Também foi constatado aproveitamento de crédito sobre gastos com aquisição de bens utilizados em atividades da empresa diversas da produção de bens destinados à venda, tais como: administrativa, comercial, controle de qualidade, responsabilidade ambiental e social etc.

Em virtude de falta de previsão legal, referidos gastos foram glosados conforme Anexo I – Relatório de Glosas/Bens Utilizados como Insumos.

2. Serviços Utilizados como Insumos Em relação aos serviços, a legislação define como insumos apenas os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos produtos. O art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcritos, admitem o desconto de créditos apenas para os bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda:

(...)

2.1. Serviços Utilizados na Atividade Agrícola Conforme demonstrado no item 1.1. Bens Utilizados na Atividade Agrícola, os gastos com bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação dos produtos

vendidos (açúcar, etanol e energia) por se tratarem de processos produtivos distintos, razão pela qual os gastos incorridos na etapa agrícola não geram direito à apuração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.

Deste modo, foram também glosados todos os gastos com serviços utilizados como insumos na atividade agrícola, conforme Anexo I – Relatório de Glosas/Serviços Utilizados como Insumos.

2.2. Demais Serviços Utilizados como Insumos Foi constatado aproveitamento de crédito a título de serviços utilizados como insumo em atividades da empresa diversas da produção de bens destinados à venda, tais como: administrativa, comercial, controle de qualidade etc.

Contatou-se também outros serviços consumidos pelo contribuinte, a seguir exemplificados, que não se enquadram como insumos aos moldes definidos pela legislação: análise de poluentes, gastos ambientais, manutenção equipamento de escritório, gastos com responsabilidade ambiental, locação de mão-de-obra para serviço de limpeza, manutenção elétrica, manutenção mecânica, serviço de transporte não previsto na legislação, e demais serviços não aplicados diretamente na produção.

Foram glosados também gastos com documento fiscal em nome terceiros e documento fiscal foi informado em duplicidade no relatório.

Em virtude de falta de previsão legal, referidos gastos foram glosados conforme Anexo I – Relatório de Glosas/Serviços Utilizados como Insumos.

3. Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica De acordo com o disposto no art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcritos, o contribuinte pode apropriar créditos sobre as despesas de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa e locados de pessoa jurídica domiciliada no País:

(...)

3.1. Locação de Veículos A possibilidade de creditamento sobre despesas de aluguéis não se estende aos aluguéis de veículos, visto que a legislação se limita a dispor sobre despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos.

Entretanto, verificou-se que houve aproveitamento de créditos de PIS/Pasep e Cofins sobre despesas de aluguéis de veículos (ônibus, tratores, caminhões e empilhadeiras).

Portanto, por falta de previsão legal os gastos com aluguéis de veículos foram glosados, conforme Anexo I – Relatório de Glosas/Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica.

3.2. Serviço empregado na atividade agrícola camouflado de locação Constatou-se também aproveitamento de créditos a título de despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, sobre gastos com serviços empregados na atividade agrícola da empresa, “camouflados” de locação de máquinas agrícolas com mão-de-obra.

A locação de bens móveis não constitui uma prestação de serviços, mas disponibilização de um bem móvel para utilização do locatário sem a prestação de um serviço.

Conforme demonstrado no item 1.1. Bens Utilizados na Atividade Agrícola, deste Termo, os gastos com bens e serviços empregados no cultivo de cana-de- açúcar não se classificam como insumos na fabricação de açúcar, etanol e energia, por se tratarem de processos produtivos diversos, razão pela qual os gastos incorridos na etapa agrícola não geram direito à apuração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.

Deste modo, foram glosados todos os gastos com serviços utilizados na atividade agrícola, camuflados de despesa de aluguel de máquinas e equipamentos, conforme Anexo I – Relatório de Glosas/Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica.

3.3. Demais gastos com locação Também foram verificados aproveitamento de créditos sobre gastos com serviços de manutenção (que não configuram serviço utilizado como insumo) e de locação de armazém (que não se trata nem de máquina e nem de equipamento). Por falta de previsão legal tais gastos foram glosados, conforme Anexo I – Relatório de Glosas/Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica.

4. Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda As despesas relacionadas armazenagem ou ao frete, suportado pelo vendedor, nas operações de venda, geram direito ao crédito das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins na sistemática não-cumulativa, conforme determinado no art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003, abaixo transcrito:

(...)

Da análise verificou-se que houve aproveitamento de créditos sobre fretes de naturezas diversas, a saber: fretes nas vendas, por conta do remetente;

fretes na venda por conta do destinatário da mercadoria; fretes na remessa de itens para conserto; fretes de produtos para formação de lote para exportação;

fretes de itens diversos (peças, materiais, insumos, ferramentas, vinhaça, canade- açúcar etc.); fretes em outras saídas não especificadas; fretes na remessa em bonificação, doação ou brinde; fretes na remessa de industrialização por encomenda; fretes nas remessas para depósito ou armazém; fretes na transferência de produção/materiais entre estabelecimentos; fretes nas compras para industrialização ou produção rural; fretes nas compras de bens do ativo imobilizado; fretes nas aquisições de materiais de uso e consumo; fretes nas devoluções de vendas;

fretes no retorno de industrialização por encomenda; e fretes no retorno de bem enviado para conserto.

Além dessas operações, foram listados os seguintes gastos nessa rubrica:

fretes cuja operação que ensejou a despesa não foi identificada na planilha pelo contribuinte; fretes cuja nota fiscal de venda indicada na planilha não foi encontrada nos arquivos de notas fiscais do contribuinte; e fretes cuja nota fiscal indicada refere-se a operação de “simples faturamento”.

O dispositivo que concede a possibilidade de aproveitamento de crédito das contribuições sobre os gastos com fretes é de aplicação bem restrita, ou seja, somente são admitidos os gastos com frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Portanto, por falta de previsão legal, os demais gastos com fretes foram glosados, conforme Anexo I – Relatório de Glosas/Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda.

5. Sobre Bens do Ativo Imobilizado Com Base nos Encargos de Depreciação Inicialmente cumpre ressaltar que, nas planilhas apresentadas pelo contribuinte em relação aos referidos créditos, constam valores maiores do que aqueles informados nos Dacon, conforme Quadro 6:

(...)

O direito ao crédito sobre bens do ativo imobilizado, calculados com base nos encargos de depreciação, está previsto no art. 3º, inciso VI do caput c/c art. 15, da Lei 10.833/2003, nos seguintes termos:

(...)

A apropriação de crédito sobre encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens somente é admitida quando tais bens são utilizados na produção, portanto, apenas sobre os bens de capital utilizados diretamente na fabricação de outros bens. Não se admite crédito sobre todo e qualquer bem incorporado ao imobilizado.

Portanto, foram glosados os bens que não se enquadram na referida previsão legal, conforme Anexo I – Relatório de Glosas/Créditos sobre Bens do Imobilizados - com Base nos Encargos de Depreciação.

6. Critério de Rateio dos Créditos Básicos O contribuinte optou pelo método de rateio proporcional dos créditos, vinculados à receita auferida no mercado interno e de exportação com base na receita bruta auferida.

De acordo com a Portaria MF nº 356/88, o valor da receita de exportação é o valor da venda em moeda estrangeira, convertida em reais à taxa de câmbio fixada para compra no boletim de abertura do Banco Central, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior, ou seja, a data averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex.

No Quadro 7 sintetizamos as informações extraídas do Siscomex e promovemos a conversão dos valores das exportações de dólar (US\$) para real (R\$), conforme determinado pela legislação:

(...)

Portanto, quanto ao percentual de crédito vinculado à receita de exportação, a Auditoria considerou as receitas que constam no Siscomex.

No Anexo III-A foram demonstrados os percentuais de rateio dos créditos apurados pela Auditoria.

7. Critério de Rateio dos Créditos Presumidos O contribuinte apurou crédito presumido sobre aquisições de cana-de-açúcar com fundamento no art. 8º da Lei 10.925/2004, abaixo transcrito:

(...)

A possibilidade de desconto desses créditos está disposta no artigo 5º da IN 660/2006:

(...)

Conforme os dispositivos transcritos, o crédito presumido decorre somente das compras de cana-de-açúcar para a produção de açúcar destinado à alimentação humana ou animal.

Portanto, referidos créditos foram proporcionalizados em razão das vendas de açúcar realizadas nos meses de outubro a dezembro de 2012, conforme demonstrado no Anexo IIIB.

6. Cientificado eletronicamente do decisório em 14.08.2018 (fl 399), o contribuinte manifestou inconformidade em 30.08.2018 (fls 6/90), na qual se contrapõe às glosas efetuadas, aduzindo os seguintes argumentos:

1. MÉRITO - A DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE “INSUMO” PARA FINS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS –INTELIGÊNCIA DAS LEIS N°S 10.637/2002 E 10.833/2003.

25. Nesse sentido, a Autoridade Autuante toma como premissa a ideia de que um bem ou serviço, para ser considerado insumo para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS, deverá se enquadrar em um dos seguintes conceitos:

- (i) Matéria-prima;
- (ii) Produto-intermediário;
- (iii) Material de embalagem;

(iv) Qualquer outro bem que sofra alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedade físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação e, além disso, não estar incluído no ativo imobilizado.

26. Com efeito, e segundo a concepção de “insumo” adotada pela Autoridade Autuante, os chamados insumos indiretos – assim entendidos como aqueles que, apesar de serem indispensáveis ao processo produtivo e sofrerem alterações durante o processo produtivo, não estão envolvidos diretamente no referido processo, pois não se agregam ao produto final – só poderiam ser considerados insumos para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS no caso de expressa previsão na legislação.

(...)

32. Daí que, a equiparação feita pela legislação infralegal (INs 247/02 e 404/04)

do regime jurídico de crédito do PIS/COFINS àquele próprio ao IPI mostra-se absolutamente equivocada, pois em se tratando de tributos incidentes sobre a receita bruta (e não sobre a produção), o correto é admitir-se a apropriação de créditos sobre toda e qualquer despesa/custo.

33. Aliás, se há que se aplicar, por analogia, regime jurídico de custos e despesas já existente, seria melhor à Receita Federal do Brasil se utilizar, para fins de delimitação do direito de crédito próprio ao PIS/COFINS, das noções de custo e despesas trazidas pela legislação do Imposto sobre a Renda (“IRPJ”), cuja materialidade é muito mais afeta às contribuições incidentes sobre a receita bruta do que aquela própria ao IPI.

(...)

35. Nessa medida, os termos “custos e despesas”, utilizados pela legislação do PIS/COFINS (§ 3º, art. 3º da Lei 10.833/03), são definidos pela legislação do IRPJ mais precisamente que pelo art. 290 do Decreto 3000/99 (Regulamento do Imposto sobre a Renda) (...)

36. Fato é, portanto, que o conceito de insumo utilizado pela Autoridade Autuante está em total dissonância com a noção de insumo prescrita nas Leis de regências, quais sejam: as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o que induz a ilegalidade das restrições impostas pelas indigitadas INs nºs 247/02 e 404/04, não apontadas pela Sra. AFR, todavia utilizadas implicitamente ao restringir o conceito de insumo. (...)

38. Com efeito, a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, em acórdão (n. 9303-01.035) da lavra do Conselheiro Henrique Torres, afastou de vez a fundamentação utilizada pela fiscalização nos presentes autos.

39. No referido julgamento, o Ilustre Relator demonstrou, de forma categórica, que não se pode confundir o conceito de insumo para fins de IPI com aquele a ser adotado no âmbito do regime não-cumulativo do PIS/COFINS.

(...)

41. Verifica-se, portanto, que no caso paradigmático acima referido foi reconhecido o direito ao crédito sobre gastos de serviços com a remoção de resíduos industriais, por serem estes necessários ao processo produtivo do estabelecimento industrial.

42. Em razão disso, é fundamental chamar a atenção, desde logo, para o fato de que, no caso destes autos, diversos serviços essenciais ao processo produtivo da Manifestante (tais como colheita, mudas, manutenção de máquinas e equipamentos e remoção de resíduos após o corte da cana) foram considerados inapropriados para geração de créditos.

(...)

44. Nessa medida, o conceito de insumo próprio ao regime jurídico do PIS/Cofins não-cumulativo não se restringe às noções de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI.

45. Não por outro motivo, o E. Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia, firmou precedente vinculante, por meio do qual consolida a orientação jurisprudencial que pugna pela ilegalidade INs nºs 247/2002 e 404/2004, delimitando o conceito de insumo a ser utilizado para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS.

(...)

53. Logo, a diferença entre a não-cumulatividade do IPI e não-cumulatividade do PIS e da COFINS está justamente no fato de que a primeira se circunscreve ao âmbito da industrialização, enquanto na última a técnica é mais abrangente, apoiando-se no conceito de produção.

(...)

55. Desse modo, a apropriação de créditos realizada pela Manifestante deve ser analisada à luz das prescrições veiculadas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como do caráter essencial dos bens e serviços adquiridos à atividade produtiva da Manifestante.

1.1 OS CONCEITOS DE CUSTO E DE DESPESA E O REGIME DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS 60. O termo “custo” ou “custo de produção” abarca todos os gastos despendidos pela empresa que sejam necessários ou indispensáveis à produção de bens e serviços destinados à venda.

61. É certo, portanto, que “custo” e “insumo” são vocábulos que refletem a mesma realidade, ou seja, os gastos realizados pela empresa na aquisição de bens e serviços a serem utilizados na produção de outros bens ou serviços.

62. Em outros termos, “insumo” e “custo” podem ser definidos como tudo (bens e serviços) aquilo que ingressa no estabelecimento (como matéria-prima, força de trabalho, consumo de energia elétrica, etc.) com o objetivo de se obter um produto final.

(...)

65. Dessa forma, não há que se falar em diferença de amplitude semântica entre os termos “insumo” e “custo” ou, ainda, entre aqueles e a expressão “custo de produção”, quando utilizados no contexto do enunciado constante do art. 3º da Lei nº 10.833/03 [Lei nº 10.637/02].

(...)

68. Por fim, cabe aqui uma última observação quanto à regra que trata do direito creditório no regime não-cumulativo do PIS/COFINS, notadamente a razão de o enunciado do inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03 ter se valido da expressão “... utilizado como insumo...”.

69. Pois bem. É certo que o direito ao crédito somente existirá em relação aos bens e serviços que foram efetivamente empregados em determinada finalidade, a qual, segundo a legislação, é justamente a de que o bem ou serviço seja utilizado/empregado “como insumo”.

70. No contexto deste dispositivo, o termo “como” expressa uma equivalência, uma semelhança, tratando-se de uma conjunção comparativa.

71. Neste sentido, conclui-se que um bem ou um serviço pode não ser necessariamente insumo, mas ter sido “utilizado como insumo”. Há, de fato, uma diferença substancial entre “ser” insumo e “ser utilizado como” insumo.

72. Assim, os bens e serviços adquiridos pela empresa que, em regra, não são tidos como insumos, podem, em determinado momento, assumirem a condição de insumo, se e quando forem utilizados dentro do processo de produção. (...)

2. DAS GLOSAS INDEVIDAS 2.1 CRÉDITOS RELACIONADOS ÀS ATIVIDADES AGRÍCOLAS E INDUSTRIAS: BENS, SERVIÇOS, FRETE E ARMAZENAGEM E DEPRECIAÇÃO (ITENS 1, 2, 3, 4 E 5 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL)

(...)

76. Vale repasar, ainda, que por ocasião da lavratura dos autos de infração no processo principal, a Autoridade Autuante se valeu de premissa normativa equivocada, fincando-se, mesmo que implicitamente, aos parâmetros constantes das INs RFB nºs 247/2002 e 404/2004.

77. Não por outro motivo, glosou despesas vinculadas à área agrícola e industrial da Manifestante, em especial a parte de ferramentas e mecânica, inclusive aquelas relativas à produção de cana-de-açúcar, uma vez que, supostamente, não teriam vinculação com o processo produtivo do açúcar e do álcool.

78. Todavia, esse posicionamento é manifestamente improcedente, pois se desconsidera que o processo produtivo do açúcar e do álcool em uma empresa agroindustrial é verticalizado, sendo a Manifestante responsável pela produção não apenas do açúcar e do álcool em etapa final de industrialização, mas também da principal matéria-prima destes produtos, que é a cana-de-açúcar.

(...)

87. Sob esse aspecto, a integração ao processo industrial da Manifestante pode ser assim sintetizada:

(i) preparo do solo, plantio, tratos culturais, corte, carregamento e transporte da produção própria de cana até suas unidades industriais;

(ii) nessas unidades, a matéria prima (cana) é processada por máquinas e equipamentos de tecnologia para a fabricação de açúcar e álcool;

(iii) o fluxo do processamento industrial consiste basicamente em: (a) pesagem da cana; (b) análise qualitativa da matéria prima mediante amostra extraída por meio de sonda; (c) descarga da cana e transferência para a mesa alimentadora que transportará a matéria prima até a esteira metálica; (d) condução da cana pela esteira metálica em direção ao picador (onde ocorre o corte da cana em pequenos pedaços) e ao desfibriador (onde são

rompidas as fibras da matéria prima para facilitar a moagem e viabilizar o maior aproveitamento da sacarose);

(e) moagem da cana (para extração do caldo) em ternos de moenda (três cilindros corrugados dispostos em triângulos onde a fibra é espremida por 3 vezes) acionados por turbinas a vapor; (f) separação do caldo (que segue para o processo de industrialização) e do bagaço (que segue para queima nas caldeiras para produção de energia e vapor); (g) tratamento do caldo para industrialização do açúcar (aquecimento, sulfitação, caleação, decantação),

seguido de posterior evaporação (xarope), cozimento (massas e méis),

centrifugação, secagem e armazenamento do açúcar; (h) tratamento do caldo para industrialização de álcool (aquecimento, decantação, peneiramento, resfriamento) e alimentação da fermentação alcoólica, da qual se obtém o vinho, o qual após ser destilado em colunas a vapor, produz o álcool hidratado;

(iv) o álcool produzido segue para os tanques de estocagem/expedição, ou segue para o setor de desidratação onde se obtém o álcool anidro pelo processo de peneira molecular, seguindo também para estocagem/expedição.

88. Nesse sentido, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, corte, colheita e transporte da cana colhida possuem a classificação jurídica e contábil de “custos de produção”. Isso porque, no caso das empresas agroindustriais sucroalcooleiras, os custos de produção se iniciam com os estudos de viabilidade da terra para plantio, sua obtenção, mediante compra, arrendamento ou parceria rural e preparo.

(...)

90. Dessa forma, não há como se afastar da ideia de que o processo de produção do açúcar e do álcool industrial se inicia com a atividade agrícola, sendo a etapa industrial apenas a parte final do processo.

(...)

91. Impõe-se, desse modo, a análise do processo produtivo da Manifestante como um todo, não se podendo admitir a exclusão, de modo amplo, superficial e genérico, de todos os custos de produção relacionados à área agrícola da base de creditamento da Manifestante, sob a singela alegação de que estes custos não integram o processo produtivo do açúcar e do álcool.

(...)

93. Tanto é assim que, decisões recentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), - Acórdãos 3403-002.318 e 3403-002.319 – reconhecem plenamente a validade das apropriações relativas às atividades de transportes, máquinas e equipamentos utilizados no plantio, cultivo, fertilização, colheita, corte, carregamento e transportes de cana de açúcar e serviços de lavoura, dada a demonstração do emprego efetivo de tais bens e serviços à atividade produtiva.

94. A despeito disso, e como se verifica das planilhas constantes nos anexos do auto de infração lavrado, a Autoridade Autuante desqualifica a condição de insumo de bens e serviços utilizados na fase agrícola do processo produtivo da Manifestante, senda esta a razão da maior parte das glosas efetuadas.

95. De fato, se analisarmos a natureza dos bens e serviços que deram origem aos créditos apropriados/glosados à luz das descrições constantes em seus respectivos centros de custo, verificar-se-á que a destinação de cada um está diretamente

relacionada ao um aspecto essencial ao processo produtivo próprio à atividade sucroenergética.

96. Nesse tocante, a Autoridade Autuante dividiu as glosas relativas à fase agrícola em diversos itens, quais sejam: item 1.1 do TVF, relativo a bens utilizados na atividade agrícola (cana-de-açúcar); item 1.2 do TVF, relativo aos bens adquiridos sem incidência das Contribuições; item 1.3 do TVF, relativo aos demais bens utilizados como insumos; item 2.1 do TVF, relativo aos serviços utilizados na atividade agrícola; item 2.2 do TVF, relativo aos demais serviços utilizados como insumo; item 3.1 do TVF, relativo à locação de veículos; item 3.2 do TVF, relativo aos serviços empregados na atividade agrícola camouflado de locação; item 3.3 do TVF, relativo aos demais gastos com locação; e item 5 do TVF, relativo a bens duráveis do ativo imobilizado utilizado na fase agrícola da processo produtivo.

97. Para melhor entendimento, considerando as rubricas constantes nas planilhas do anexo I, divide-se os referidos itens em:

- (i) glosas referentes aos bens e serviços utilizados na fase agrícola (itens 1.1, 2.1 e 3.2 do TVF);
- (ii) glosas referentes aos demais bens e serviços utilizados na fase agrícola (itens 1.3 e 2.2 do TVF);
- (iii) glosas referentes às despesas de locação e armazenagem (itens 3.1, 3.3 e 4 do TVF);
- (iv) glosas referentes aos insumos adquiridos sem incidência das Contribuições (item 1.2 do TVF);
- (v) glosas referentes a créditos apropriados sobre encargos de depreciação de bens do ativo utilizados na fase agrícola.

98. Cumpre apontar, também, que a Autoridade Autuante optou por não dividir os itens constantes da planilha do Anexo I do processo principal de acordo com cada subitem do Termo de Verificação Fiscal, de sorte que não é possível saber, ao certo, a que subitem do TVF cada um dos bens e serviços indicados nas linhas que compõem a planilha estão relacionadas.

99. Tal falha na instrução dos Autos de Infração, em verdade, resulta em flagrante cerceamento de defesa, pois impede que a Manifestante saiba exatamente qual foi o motivo da glosa em relação a cada linha da referida planilha, impedindo que se tenha uma impugnação específica para a referida glosa. (...)

2.1.1 DAS GLOSAS DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NAS FASES AGRÍCOLA E INDUSTRIAL (SUBITENS 1.1, 1.3, 2.1, 2.2 E 3.2 DO TVF)

103. As glosas constantes das planilhas que compõem o Anexo I, e que dizem com os bens e serviços utilizados na fase agrícola, constituem a grande maioria das glosas perpetradas pela Autoridade Autuante.

104. De fato, ao se analisar as descrições dos bens e serviços enumerados nas planilhas que compõem o Anexo I, verifica-se que na coluna intitulada “motivo da glosa” a descrição “área agrícola” está presente na grande maioria das linhas.

105. Assim, cumpre apontar a descrição dos centros de custos relacionados à área agrícola nos quais estão inseridos os bens e serviços cujas aquisições deram origem aos créditos glosados pela Autoridade Autuante:

“Abastecimento, Adm. Agrícola, Adm. Automotiva, Adm. Comercial, Adm. Rurícola, Adm. Veículos E Máq., Administração Agrícola, Administração Industrial, Administração Rurícola, Almoxarifado, App Área De Preservação Permanente, Borrac.

E Rodantes, Borracharia E Rodantes, Calderaria, Cam. Dist.Torta/Calc, Cam. Munck Cultivo, Cam.

Munk, Cam. Pipa, Cam. Transbordo Cp, Caminhão Carga Seca, Caminhão Oficina, Carreg. – Manual, Carreg. – Mecanizado, Carregadeira, Carregamento –Manual, Carregamento – Mecanizado, Carreta Transbordo, Carretel Irrigação, Cav.Mec.Canavieiro, Cav.Mec.Tanque Vin, Coi - Controle De Operações Integradas, Colhedora/Colheita, Colhedora/Plantio, Com. Açúcar Mi, Comercialização - Mercado Externo, Comercialização De Açúcar – Mi, Construção Civil, Controle De Qualidade, Corte – Manual, Corte – Mecanizado, Cultivo, Cultivo Cana Soca, Dep. Serviços Gerais, Depart. Serviço Espec. Med. Do Trab. – Sesmet, Departamento De Controle Agrícola, Departamento De Serviços Gerais, Empacotamento, Ensacamento, Fabricação De Açúcar, Fabricação De Etanol, Fabricação De Levedura, Fertirrigação Soca, Geração De Energia, Geração De Vapor (Caldeira), Gestão da Qualidade, Herbicida, Herbicida Cana Soca, Implantação Sistema De Gestão Agricola – Sgi, Irrigação, Laboratorio Biologico, Laboratorio De Fungos, Logistica / Armazens, Logistica / Transportes, Logística/Armazens, Manut. Eletrica Auto, Manutenção Eletrica, Manutenção Mecanica, Matéria Prima De Terceiros / Parceria, Mecanica Colhedora, Mecanica Geral, Mecanica Volante, Moendas, Moto Niveladora, Pá-Carregadora, Pesquisas E Controles Biologicos, Pipa Herbicida, Pipa Mecanizada, Planejamento Agricola, Plant. Cana Mecaniza, Plantio Da Lavoura De Cana – Manual, Plantio Da Lavoura De Cana –Mecanizado, Preparo De Solo, Recep Cana E Preparo, Recepção De Cana E Preparo, Semi Reboque Canavie, Semi Reboque Tanque, Subsolador, Tecnologia Da Informação –Negocio, Transp. Mecanizado, Transporte – Manual, Transporte – Mecanizado, Tratamento De Água, Tratamento De Agua (Eta), Tratamento De Caldo, Trator Leve, Trator Médio, Trator Pesado, Tratos Culturais Da Lavoura De Crotalaria, Tratos Culturais Da Lavoura De Feijão, Tratos Culturais Da Lavoura De Soja, Tratos Culturais Da Lavoura De Sorgo, etc.”

106. Em relação aos bens que tiveram o crédito glosado, considerando a grande quantidade de produtos constantes nos anexos do processo principal, aproximadamente 7.250 (sete mil e duzentos e cinquenta) itens, é possível enumerar, a título exemplificativo, os seguintes bens:

“VEDADOR BG2X4813AA FORD, VALVULA RELE XC452A449CA FORD, VALVULA EXPANSAO AR CONDICIONADO COLHEDORA CASE RC400023, UNIAO EMENDA RAPIDA REBOQUE RANDON EF OD 8 MM CI085204, SOQUETE UNIVERSAL NYLON 1 POLO 027, ROLAMENTO ROLO CON 32218, RETENTOR SABO BG2X1175AA FORD, REBITE ALUMINIO 10 X 14 2100010018, QUIMICOS LIMP MB9A3890881AA FORD, PORCA SEXTAVADA RG PARLOCK 8 MM, PORCA SEXTAVADA RG ACO CARBONO 5/8", PORCA SEXTAVADA PARLOCK 6 MM, PORCA FACÀ CORTE BASE ROSCA GROSSA COLHEDORA 14H1069, PONTA 87620576 CASE, PINO CENTRO 12 X 7 COM PORCA FORD CARGO, PERNEIRA SEGURANCA BEDIM SINTETICO MODELO 3 TALA FRONTAL FECHAMENTO VELCRO 4MM, PARAFUSO TALISCA ELEVADOR COLHEDORA CASE 3/8 X 2.1/2NF8.8, PARAFUSO SEXTAVADO RG ACO 8.8 12 X 40 MM, PARAFUSO FRANCES SAPATA DIVISOR LINHA COLHEDORA CASE FG120120, OLEO DIESEL COMUM, OCULOS ANTI EMBACANTE ANTI FOGUI FUME, MASCARA SEMI FACIAL 8812, MANGUEIRA SANFONADA REBOQUE RANDON 211000154 VERMELHA, LANTERNA AUTOMOTIVA AM-BR-VM GF173, FILTRO COMB 5801364481 CASE, etc.”

107. Na relação de bens constantes na planilha do Anexo I, verificase que o óleo diesel é o bem mais recorrente (mais de seiscentas linhas). Trata-se, em verdade, do combustível utilizado em máquinas agrícolas utilizadas no plantio, manutenção e colheita da cana-de-açúcar.

108. Não obstante, os demais itens também estão intimamente relacionados às atividades desempenhadas na fase agrícola do processo produtivo sucroenergético, em especial com serviços relacionados a necessária manutenção do maquinário utilizado na lavoura.

109. Em relação aos serviços, a situação é a mesma, pois na planilha constante no Anexo I é possível constatar a existência de aproximadamente 120 (cento e vinte) serviços listados, sendo que o serviço mais comum diz com a atividade de “Operador de Máquina Agrícola” (351 linhas), absolutamente essencial à fase agrícola do processo produtivo da Manifestante 110. A título exemplificativo, os serviços mais recorrentes no Anexo I são os seguintes:

“SERVICOS TRANSPORTE ACUCAR - FATURA COM NF/ S, SERVICOS TRANSPORTE TORTA FILTRO - FATURA NF, SERVICOS TRANSPORTES CANA COLHEITA - FATURA C, SERVICOS TRANSPORTES FULIGEM INDUSTRIA – FATU, SERVICOS TRANSPORTES GRAOS SOJA / MILHO / SOR, SERVICOS TRATORES REBOQUE TERCEIRIZADO C/ MAO, SERVICOS MAO OBRA OPERADOR MAQUINA AGRICOLA, SERVICOS MANUTENCAO E REVISAO EXTERNA CAMINHO, SERVICOS MANUTENCAO E REVISAO EXTERNA COLHEDO, SERVICOS MANUTENCAO E REVISAO EM CENTRAL E RE, SERVICOS MANUTENCAO E REVISAO EM COLHEDORAS, SERVICOS MANUTENCAO E REVISAO EM EIXOS E CARD, SERVICOS MANUTENCAO E REVISAO EM ENFARDADEIRA, SERVICOS MANUTENCAO E REVISAO EM EQUIPAMENTOS, SERVICOS MANUTENCAO E REVISAO EM ESTEIRA COLH, SERVICOS MANUTENCAO E REVISAO EM FEIXE MOLA M, SERVICOS MANUTENCAO E REVISAO EM FEIXES E MOL, SERVICOS MANUTENCAO E REVISAO EM FEIXES, MOLASSERVICOS CARREGAMENTO CANA” 111. Por fim, no que tange às glosas descritas no item 3.2 do TVF, que aponta expressamente como motivo “Atividade agrícola. Serviço camuflado de locação”, verifica-se que os centros de custos são os mesmos, sendo certo que os bens locados são incontestavelmente essenciais à fase agrícola do processo produtivo da Manifestante.

112. Nesse tocante, é possível verificar que a grande maioria dos bens locados, apontados pela Autoridade Autuante como “serviços camuflados”, são: tratores, retroescavadeiras e motoniveladoras, pá carregadeira e trator esteira, ou seja, maquinário utilizado diretamente na fase agrícola do processo produtivo sucroenergético, essenciais, portanto, à atividade da Manifestante.

113. Com efeito, e conforme exaustivamente demonstrado nos tópicos anteriores, a atividade agrícola, por ser uma etapa do processo produtivo da Manifestante, tem seus custos abarcados pela sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS quando oriundos de bens e serviços utilizados com insumo e indispensáveis ao processo produtivo.

114. Assim, todos os créditos relativos aos bens e serviços relacionados à fase agrícola e que sejam imprescindíveis à atividade produtiva da Manifestante – o que é exatamente o caso dos bens e serviços que deram origem aos créditos apropriados – devem ter suas respectivas glosas revertidas.

(...)

120. Foram glosados, ainda, outros bens e serviços lançados pela Impugnante, que, em tese, não estariam diretamente ligados à fase agrícola. De acordo com a Autoridade Autuante, tais bens e serviços enquadram no conceito legal de insumo, e, ante a ausência de previsão legal, a glosa foi realizada com várias rubricas, cujas descrições constantes do campo “motivo da glosa” da planilha são as mais variadas.

121. Apesar de as planilhas não apresentarem de forma expressa qual item do Termo de Verificação Fiscal cada linha estaria vinculada, pode-se indutivamente inferir que os bens e serviços que tiveram o crédito glosado, decorreram das seguintes rubricas:

(i) Bens “Administração industrial, Área administrativa. Combustíveis e lubrificantes, Área agrícola, Área agrícola. Ferramentas, Área agrícola. Graxa, Área agrícola.

Área agrícola. Materiais diversos, Área agrícola. Material de higiene. Área agrícola. Material de limpeza, Área comercial. Área comercial. Combustíveis e lubrificantes, Combustível não aplicado na produção, Controle de qualidade, Equipamentos de proteção individual e/ou uniformes, Ferramentas e Utensílios, Ferramentas, Graxa, Materiais de construção, Materiais diversos, Materiais diversos. Controle de qualidade, Materiais diversos, Gasto com veículos, Materiais diversos, Tratamento de água, Material elétrico, Medicamentos, Tratamento de água, etc.”

(ii) Serviços Administração industrial, Atividade administrativa, Atividade agrícola, Atividade agrícola. Gastos ambientais, Atividade agrícola, Gastos com controle de qualidade, Atividade agrícola, Gastos com manutenção equip. escritório, Atividade comercial, Gastos com controle de qualidade, Locação de mão-de-obra serviço de limpeza, Manutenção elétrica, Manutenção mecânica, Serviço de transporte não previsto na legislação, Serviço não aplicado diretamente na produção.

122. Ocorre que, novamente, a análise deveria ter sido realizada de acordo com o a espécie de bem ou serviço utilizado/tomado, ou, ao menos, pelo centro de custo relativo a cada bem ou serviço, o que permitiria identificar em que atividade ocorreu a utilização dos referidos bens e serviços.

123. Verifica-se que os centros de custos de tais bens e serviços são: controle de qualidade, manutenção elétrica, logística e transportes, comercialização mercado externo, controle agrícola, empacotamento, etc.

124. A descrição dos bens e serviços constantes dos referidos centros de custo corroboram com o alegado. Com efeito, ao se analisar os dados da planilha anexa (Anexo I), verifica-se que tais bens e serviços foram efetivamente utilizados na fase agrícola, na manutenção ou no controle de qualidade.

(...)

127. Com relação às glosas descritas no TVF como “demais serviços”, também se verifica que as atividades que mais são identificadas pela Autoridade Fiscal – excetuadas, por óbvio, aquelas enquadradas nos centros de custos próprios a atividade agrícola – são: atividade administrativa, atividade comercial e gastos com controle de qualidade.

128. Ao filtrar tais dados na planilha que compõe o Anexo I, deparase com os seguintes serviços (descritos como “diversos”):

- (i) serviços Logísticos Movimentações e Armazenagem;
- (ii) serviços Manutenção e Revisão em Central E RE;
- (iii) serviços Manutenção e Calibração em Equipamentos;
- (iv) serviços Mão Obra Operador Maquina Agrícola;
- (v) serviços Preparação Solução Padrão Álcool Par;
- (vi) serviços Transporte Açúcar - Fatura Com Nf/S;
- (vii) serviços Análises em Álcool;

129. Os serviços acima estão inequivocamente relacionados: (i) a atividade rural/agrícola; (ii) ao controle de qualidade dos produtos resultantes do processo

produtivo da Manifestante; ou, ainda, (iii) a processos preparatórios de venda do produto no mercado externo.

130. Não há dúvidas, portanto, que tais serviços ou estão abarcados pelo conceito de insumo prescrito na legislação de regência, ou estão pelo conceito despesa de produção/comercialização (no caso do controle de qualidade e das despesas com logística e armazenagem de produtos a serem destinados à exportação).

131. Ademais, verifica-se inúmeras inconsistências na planilha constante do Anexo I, em especial no que tange à qualificação atribuída pela Autoridade Autuante a determinados bens e serviços. Nesse sentido, qualifica-se “locação de mão-de-obra” e “serviço de limpeza” onde o serviço prestado diz com a soldagem de caldeira industrial, ou, ainda, enquadraria-se o serviço de mão obra de operador de máquina agrícola como atividade relacionada ao departamento administrativo.

(...)

133. De mais a mais, o que fica claro é que a atividade desenvolvida pela Impugnante se caracteriza como agroindustrial, razão pela qual não poderão ser desconsideradas as despesas efetivadas nos centros de custo relacionados à produção de açúcar e do álcool, bem como as despesas com limpeza operativa, administração de pessoas, logística, treinamentos, serviços de mecanização industrial, águas residuais, almoxarifado, armazéns externos e internos, balanças, borracharia, captação de águas, laboratórios, e os demais itens acima referidos.

134. As despesas relacionadas às atividades incorridas em laboratório, para desenvolvimento eficaz do plantio e colheita da cana, assim como todos os custos incorridos com balança de cana e manutenção do maquinário utilizado para o seu processamento e transporte, afiguram-se nitidamente essenciais e indispesáveis ao desempenho das atividades da Manifestante, razão pela qual lhe assiste direito ao crédito de PIS e COFINS decorrentes de tais despesas.

135. A atividade de corte e de transporte de cana é realizada dia e noite, sem interrupção, - salvo dias de chuva – para evitar prejuízos decorrentes de perda de açúcares (qualidade e quantidade). Igualmente, não raras as vezes também ocorrem incêndios em canaviais, devido à operações mal sucedidas, acidentais ou até mesmo incidentais em margens de estradas, de modo que a usina necessita de pessoal treinado e caminhões tanque, não só para combate a incêndio, mas principalmente para vigiar e fiscalizar toda a área do cultivo.

136. Ademais, as pragas, brocas de cana, lagartas, gorgulho-da-cana, entre outros, são fortemente controlados e combatidos, através de complexo manejo de produtos químicos, rotação de culturas, tratamento de solos, cortes, entre outros.

(...)

138. Além do custo com o transporte de cana, há ainda que se considerar os custos envolvendo o transporte de mão-de-obra, transporte de insumos dentro das propriedades, o fornecimento de água e o transporte de maquinário. Após, a cana, ao chegar a usina, é pesada, ocasião em que são realizados os pagamentos, assim como os controles de rendimentos e de produtividade para, somente então, ser submetida ao descarregamento.

139. Como demonstrado nos tópicos acima, a Manifestante necessita de maquinários agrícolas, tais como carregadeiras, colheitadeiras, cultivadores, plantadeiras, transbordo, acessórios de irrigação, coletas de barro, fuligem, torta de filtro e análises de amostras para purificação de óleo, para produção da cana de açúcar, que após passar por longo processamento industrial, transforma-se em açúcar e álcool, conforme exaustivamente demonstra-se por meio de laudo técnico apresentado aos autos.

(...)

141. Na planilha constante do Anexo I restam descritos materiais, componentes, peças, combustíveis, equipamentos, maquinários, graxas, lubrificantes, entre outros bens e serviços relacionados ao processo agrícola da Manifestante.

(...)

146. Depreende-se do excerto supra que a própria fiscalização reconhece que os óleos lubrificantes e graxas são utilizados em veículos, caminhões e máquinas agrícolas, existindo a glosa apenas e tão somente pelo fato de que a fiscalização não admite que as etapas agrícolas façam parte do processo produtivo da Manifestante.

(...)

150. Verifica-se, ainda, que os créditos relativos às despesas realizadas com embalagens também foram glosadas.

151. Ocorre, no entanto, que as embalagens e serviços de manutenção de equipamentos de empacotamento, identificados nas planilhas do Anexo I do processo principal, integram o processo produtivo da Manifestante, onde são usados para efetivar o transporte do açúcar e do álcool produzidos em sua atividade agroindustrial.

152. Dessa forma, muito embora as referidas embalagens não integrem o produto final, configuram custos imprescindíveis à individualização e transporte do produto em processamento, razão pela qual se enquadram perfeitamente ao conceito de insumo firmado pelo CARF.

153. Nesse sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, no acórdão n. 9303-01.035, já se manifestou acerca de crédito de PIS e COFINS sobre todos os gastos incorridos pela empresa litigante, dentre eles os materiais de embalagem utilizados na produção industrial, conferindo o direito creditório nos termos do voto proferido no Acórdão n. 9303-01.035, pelo ilustre Relator Conselheiro Henrique Torres (...)

154. Seguindo na análise das glosas realizadas, chega-se àquelas que foram identificadas pela Autoridade Autuante como “insumos indiretos”. A título de exemplo, verifica-se que a grande maioria dos referidos bens ou serviços classificados como insumos indiretos são, em verdade, bens ou serviços ligados a atividade agrícola de preparação de terreno, plantio e colheita, manutenção, controle de qualidade, logística e transporte.

(...)

157. O que se vislumbra da simples leitura dos itens identificados nas planilhas acostadas aos autos é que se trata de produtos utilizados na área de produção e/ou mecanizadas, ou seja: pinos, ferramentas, arruelas, acoplamentos, anéis, buchas, correias, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, manômetros, válvulas, barra de aço, vigas, grampos, borrachas, tubos, flanges, etc., logo, são insumos utilizados na atividade produtiva.

158. O mesmo pode ser dito em relação aos produtos químicos e de limpeza identificados nas planilhas do Anexo I do processo principal. Tais produtos são utilizados para produção de açúcar e álcool, sendo passíveis de aproveitamento do crédito do PIS/COFINS, dada a sua essencialidade.

159. Assim, pelos mesmos fundamentos apresentados nos tópicos anteriores, as glosas relativas aos créditos decorres de despesas/custos identificados com materiais de limpeza e produtos químicos deverão ser anuladas, pois se apresenta manifestamente ilegal.

2.1 DOS BENS ADQUIRIDOS SEM INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES (SUBITEM 1.2 DO TVF)

162. Sustenta a Autoridade Autuante que o creditamento de PIS e COFINS em relação a bens não sujeitos a incidência de tais contribuições, no caso, antibióticos (produto intermediário) e cana de açúcar de pessoa jurídica isenta.

163. No que diz respeito às glosas de créditos de PIS e de COFINS derivados das operações em questão, é de se ressaltar que referidos bens constituem insumo na produção da Manifestante, tanto é assim que a própria legislação referida pela Autoridade Autuante viabiliza a tomada de crédito sobre os custos decorrentes de tais prestações, razão pela qual deve-se admitir o creditamento mediante a utilização da alíquota geral (integral) sobre o valor contratado, nos termos do que dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

(...)

2.3 DOS CRÉDITOS DE DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO – DESCONSIDERAÇÃO DA FASE AGRÍCOLA E BENS UTILIZADOS NA FASE INDUSTRIAL E CONTROLE DE QUALIDADE (ITEM 5 DO TVF)

167. A Autoridade Autuante efetuou a glosa de créditos apropriados sobre a depreciação de bens do ativo imobilizado da empresa, fazendo-o sobre o pretexto de que referidos bens são utilizados no setor agrícola, razão pela qual não configurariam insumo para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS.

(...)

171. Ainda com relação às glosas justificadas nos termos do item 5 do TVF, verifica-se que alguns dos bens que deram origem aos créditos glosados estão ligados ao controle de qualidade dos produtos, realizada nas fases agrícola e industrial do processo produtivo do álcool e do açúcar. Confira-se:

APARELHO DESTILADOR EM INOX DE ÁGUA 220V CAP 5 LITROS / HORA, N.F. 014934 DE HIPERQUIMICA SUPRIMENTOS P/ LABORATÓRIO LTDA, TRANSFERIDO DA CTA 178934; BALANÇA ANALITICA - 220G/ 0,1MG, SÉRIE 1126070674, N.F. 021469 DE MICRONAL S.A, TRANSFERIDO DA CTA 178695; BOMBA CENTRIFUGA 150-50, SÉRIE 37239, N.F. 000914 DE EQUIPE INDUSTRIA MECANICA LTDA, MÁQUINAS DE CORTE PLASMA CUTTING SYSTEM, MARCA MILLER, MODELO SPECTRUM 375 XXTREME, SÉRIE MA320048P, 907339, N.F. 032025 DE DELAMANO SOLUÇÕES EM MRO LTDA; PAINEL DE CONTROLE AUTOMÁTICO DE PROCESSOS INDUSTRIAS, MODELO SIMPLES, NF 002429 DE FERTRON CONTROLE E AUTOMAÇÃO INDUSTRIAL LTDA.

172. É inequívoco que aparelhos destiladores, balanças analíticas, bombas centrífugas, painéis de controle de processos industriais fazem parte de controle de qualidade e dos processos industriais da Manifestante. A glosa em questão está, portanto, equivocada, devendo ser sumariamente revertida.

(...)

2.4 DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS, DEMAIS GASTOS COM LOCAÇÃO, FRETE E ARMAZENAGEM (SUBITENS 3.1, 3.3 E ITEM 4 DO TVF)

(..)

177. Conforme planilha referente as despesas com locação, também constante do Anexo I, as locações que deram origem aos créditos glosados dizem com os seguintes bens:

trator, munk, empilhadeira, retroescavadeira, ônibus de transporte de funcionários, máquina de solda, pá carregadeira e trator esteira, colhedora.

178. Ora, tais bens (tratores, pá carregadeiras, colhedora, etc.) são utilizados na fase agrícola do processo produtivo sucroenergético. Outros, por outro lado, como caldeiras, moendas, munks e empilhadeiras, são utilizados na fase industrial do processo produtivo do álcool, do açúcar e da energia elétrica.

179. Em se tratando do direito à apropriação de créditos relativos aos custos com a locação dos referidos bens, há precedente do C. CARF (acórdão nº 201- 81.726), da lavra do D. Conselheiro Walber José da Silva, para quem “O dispêndio realizado com aluguel de equipamento utilizado em qualquer atividade da empresa dá direito ao crédito do PIS/Cofins”.

(...)

181. Por fim, restringir o direito ao crédito relativo às despesas com frete e armazenagem relacionados às operações de venda significa ignorar a relação direta que esse tipo de despesa tem com o processo produtivo da Manifestante.

182. Conforme consta na planilha constante do Anexo I, relativa às despesas de armazenagem e frete, restam identificadas as seguintes rubricas:

(i) frete na compra de material de uso e consumo. “Peças para implementos agrícolas, peças de reposição de frota automotiva pesada (caminhões), peças para materiais de irrigação, rádios de comunicação e peças de agricultura de precisão, material elétrico industrial; materiais para empacotamento de açúcar, insumos industriais, peças e equipamentos em geral para manutenção industrial”;

(ii) frete na compra para industrialização ou produção rural;

(iii) frete na remessa da produção para formação de lote de exportação;

(iv) frete na remessa para depósito ou armazenagem;

(v) frete de outras saídas não especificadas.

183. Em primeiro lugar, cabe apontar que as despesas com fretes para aquisição de insumos a serem utilizados na fase agrícola do processo produtivo sucroenergético não podem ser classificados, como pretende a Autoridade Autuante, fretes relacionados a materiais de uso e consumo.

184. De fato, verifica-se da análise da planilha constante do Anexo I, que a Autoridade Autuante equipara despesas com frete na aquisição de insumos (peças, insumos industriais, empacotamento de açúcar, etc.) com frete na compra de material para uso e consumo.

185. Com relação às glosas de créditos decorrentes de despesas com frete na compra de produtos utilizados na produção rural ou na fase industrial, verificase grande quantidade de casos em que coluna “Tipo de Produto”, responsável pela identificação do produto que fora transportado, não foi preenchido.

186. Em outros casos, no entanto, é expressamente indicado que o transporte em questão diz como insumo a ser utilizado nas fases agrícola e industrial do processo produtivo da Manifestante (transporte de fertilizantes e corretivos de solo, vinhaça, cana-de-açúcar).

187. Em relação a frete na remessa da produção para formação de lote de exportação, o tema seria mais adiante tratado.

188. A despeito do que consta na autuação fiscal, cumpre ressaltar que não há diferença entre o frete pago na aquisição de insumos, na transferência de produtos acabados ou em elaboração e venda para de produto acabado no estabelecimento vendedor, pois todas estes dispêndios devem ser considerados custos ou despesas de produção/comercialização, nos termos do art. 187, inciso II, da Lei nº 6.404/76, e, portanto, constituem insumos, cujo crédito é assegurado pelo inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

189. Os incisos IX dos artigos 3ºs das referidas Leis não asseguram apenas o frete que constitui uma despesa de venda, que é o frete pago pelo vendedor para entregar o produto ao comprador.

190. Com efeito, novamente, num ciclo de produção que parte do plantio da cana-de-açúcar e se estende até o momento em que o produto é colocado efetivamente para venda no estabelecimento da empresa, pode haver inúmeros gastos com transporte (frete).

191. No caso em tela, e conforme mencionado anteriormente, a Manifestante é responsável por todo o processo produtivo, que inclui desde as preparações para o plantio, passando pelos processos de cultivo e colheita da cana (ambos utilizando o transporte de agentes químicos e pessoas), para somente então transportar a colheita até seu parque industrial.

192. Todas essas remessas ainda fazem parte do processo de produção da empresa, segundo a legislação comercial (art. 187, II, da Lei nº 6.404/72). Até mesmo em relação ao produto acabado, apenas o processo de fabricação foi esgotado, mas não o processo de produção, o qual só finaliza quando o produto é colocado efetivamente à venda.

(...)

194. Dessa forma, percebe-se que todos os gastos realizados com o transporte da cana ou de trabalhadores, bem como todos os insumos envolvidos (combustíveis, lubrificantes, manutenção dos veículos etc.), geram o direito aos créditos de PIS e COFINS.

(...)

196. No caso dos fretes pagos na aquisição de matéria-prima, a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil vem reconhecendo reiteradamente o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre tais dispêndios, conforme consta de diversas soluções de consulta, a saber: (...) (SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 63, de 12 de Julho de 2010) (...) (SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 234, de 13 de Agosto de 2007)

(...)

203. Tal como o frete pago na aquisição de insumos, o CARF já reconheceu que o frete entre estabelecimentos do próprio contribuinte de produtos em elaboração também integram o custo do produto, estando assegurado o direito ao crédito de PIS e COFINS, verbis:

(...)

(Acórdão nº 3301-00.424; Processo nº 11080.003380/2004-40 - Órgão Julgador Primeira Turma/Terceira Câmara/Terceira Seção De Julgamento; Relator:

Maurício Taveira e Silva; Sessão de 03/02/10)

204. Inexiste, portanto, diferença entre o frete entre estabelecimento da mesma empresa de produtos acabados e o frete na venda de produtos acabados. Este dispêndio também compõe o custo do bem, segundo as regras veiculadas na Lei nº 6.404/76. É o que

reconhece o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em reiterados julgados.

(...)

207. Registre-se que o frete como custo de aquisição do bem não é uma regra de direito tributário, da legislação do IRPJ, mas sim da legislação comercial, que regula e limita o conceito de custo.

208. Assim, também o frete pago na transferência entre estabelecimentos de produtos acabados confere direito ao crédito do PIS e da COFINS.

209. Aliás, fazendo uma interpretação teleológica do inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03, verifica-se que o indigitado dispositivo legal abarcou exatamente este conceito, ao caracterizar como insumo “todos os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...”.

210. Ao utilizar o termo “destinados à venda” a legislação estabeleceu exatamente o corte entre os serviços (fretes) que constituem custo de produção, e aqueles que constituem despesa de venda, tratados de forma separada na norma, mais especificamente no inciso IX do artigo 3º.

211. Ora, para “destinar” uma mercadoria à venda não é preciso maiores digressões quanto à indispensabilidade da utilização de fretes.

212. Dessa forma, os valores pagos a título de frete de produto acabado entre estabelecimentos da Impugnante, por serem indispensáveis e constituirão custo de produção, geram direito a crédito do COFINS na sistemática não cumulativa.

213. O mesmo, aliás, pode ser dito com relação ao transporte de empregados.

214. Isto porque o crédito de PIS e COFINS deve ser apropriado sobre todos os custos e despesas que se afigurem indispensáveis ao desenvolvimento do processo produtivo da empresa.

(...)

217. Não obstante, os fretes na formação de lote de exportação, seguindo a lógica acima apresentada, também geram créditos, conforme decisão do CARF proferida no PAF nº 10909.003966/2006-22: (...)

2.5 CRITÉRIO DE RATEIO DOS CRÉDITOS BÁSICOS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO – APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS DE ACORDO COM O VALOR DAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA (ITEM 6 DO TVF)

(...)

220. Nesse tocante, a auditoria fiscal perpetrada pela Autoridade Autuante no Processo nº 15253-720.018/2018-64 identificou suposta diferença entre o valor total declarado em DACON pela Manifestante, relativamente às exportações realizadas nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2012, e o valor constante das Declarações de Exportação registradas no Siscomex relativas ao mesmo período, devidamente convertidas em moeda nacional.

221. Conforme consta das razões expressas no Termo de Verificação Fiscal, o valor das receitas de exportação declarados na DACON de cada mês deveria corresponder exatamente à soma dos valores declarados nas Declarações de Exportação, tomando-se como base o câmbio do dia da averbação das indigitadas declarações no Siscomex.

222. Assim, com base na suposta diferença entre a soma dos valores declarados no Siscomex e aqueles declarados na DACON, a Autoridade Autuante procedeu à glosa proporcional dos créditos apropriados pela Manifestante, fazendo-o com fundamento no que dispõe a Portaria MF nº 356/88. (...)

224. O que se verifica, portanto, é que a Portaria MF nº 356/88 tão somente prescreve que o contribuinte, ao calcular o valor da receita decorrente de operações de exportação, deverá utilizar a taxa de câmbio oficial na data do registro no Siscomex.

225. Importante destacar, por oportuno, que a Portaria MF nº 356/88 não dispõe sobre o momento em que o contribuinte deve realizar a declaração, à época feita em DACON, das referidas receitas de exportação, mas tão somente estabelece qual é a taxa de câmbio que deve ser utilizada para o cálculo da receita bruta decorrente dessas operações.

226. Pois bem. Feitos tais esclarecimentos, cabe apontar que, em se tratando de operações de exportação de açúcar, dada a natureza do produto, o embarque da mercadoria pode demorar vários dias.

227. Por essa razão, nas exportações de açúcar realizadas pela Manifestante, o registro da declaração de exportação no Siscomex ocorre na modalidade “declaração a posteriori”, conforme comprovam as declarações de exportação ora juntadas à título exemplificativo (Doc. 2): (...)

228. Nesses casos, o prazo para averbação da declaração de exportação no Siscomex é de até 10 (dez) dias contados da finalização do embarque, conforme autorização prevista no artigo 55, inciso III da Instrução Normativa SRF nº 28, de 27 de abril de 1994: (...)

229. Nesses casos, em face da considerável diferença entre a data da saída da mercadoria do estabelecimento exportador e o efetivo registro da declaração de exportação no Siscomex, a Manifestante optou por declarar, em DACON, os valores relativos às receitas de exportação do período com base no valor constante das notas fiscais de saída, se utilizando da taxa de câmbio do dia anterior, conforme Solução de Consulta nº 23 de 30 de março de 2012.

(...)

231. Além disso, a Solução de Consulta nº 386 – Cosit de 31 de agosto de 2017, é clara ao reconhecer que a variação da taxa cambial entre a data de emissão da nota fiscal de exportação e o momento do embarque não produz qualquer efeito em relação às receitas de exportação, pois tal diferença positiva ou negativa integra a própria receita bruta de exportação. (...)

232. Assim, os valores declarados pela Manifestante não podem ser tomados como equivocados, pois a nota fiscal foi expedida corretamente, com a data da taxa de câmbio do dia útil anterior, bem como eventuais diferenças decorrentes entre a expedição da nota fiscal não violam a fundamentação legal apresentada no auto principal.

233. A conduta da Manifestante, portanto, foi pautada em tais orientações, e, ainda, na necessidade de justificar, fiscal e contabilmente, as saídas de tais mercadorias do seu estoque e o ingresso das receitas correspondentes.

234. Por esse motivo, as receitas de exportação declaradas pela Manifestante nos períodos de outubro a dezembro de 2012 não correspondem aos valores constantes das declarações de exportação registradas no período, mas sim aos valores constantes das notas fiscais de saída para exportação emitidas no período, valores estes que foram calculados com base no câmbio fechado no dia anterior àquele em que as indigitadas notas fiscais foram emitidas.

235. Com efeito, foi justamente com base nos valores constantes das notas fiscais de saída para exportação emitidas nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2012 que os créditos apropriados pela Manifestante foram calculados e apropriados.

236. Nesse contexto, e independentemente da correção dos procedimentos adotados pela Manifestante, fato é que, se forem comparados os valores das notas fiscais emitidas no período de outubro a dezembro de 2012 para suportar as operações de exportações realizadas – e que serviram de base para a apropriação dos créditos de exportação – com os valores constantes das posteriores declarações e exportação registradas no Siscomex, relativas às mesmas operações, verificar-se-á que a diferença é muito inferior àquela apontada pela Autoridade Autuante. Confira-se:

	<u>Emissão</u>	<u>Averbação</u>
out/12	30.795.140,60	4.926.482,33
nov/12	36.237.734,65	45.340.927,33
dez/12	25.676.343,62	19.143.234,63
jan/18	-	22.158.178,90
Total	92.709.218,87	91.568.823,19

(...)

241. Considerando que receita é instituto contábil, devendo, portanto, prevalecer a essência sobre a forma, deve-se tomar o conceito contábil para verificar o momento que a receita pode ser lançada.

242. Conforme item 14 significativos inerentes à propriedade dos bens") do indigitado item 14 do CPC nº 30. Isso porque, as operações de saída para exportação realizadas pela Manifestante ocorreram sob cláusula FOB. do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) nº 30, vigente à época das exportações, para a contabilização de receitas, os seguintes requisitos deverão ser observados:

14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida apenas quando:

- a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens; b) não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos; c) o valor dos ingressos seja confiavelmente mensurável; d) seja provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas.

243. No caso, relevante o critério constante da alínea "a" ("a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens") do indigitado item 14 do CPC nº 30. Isso porque, as operações de saída para exportação realizadas pela Manifestante ocorreram sob cláusula FOB.

(...)

248. Assim, considerando (i) que o momento do reconhecimento da receita é a transferência ao comprador dos riscos mais significativos do produto, e, (ii) que desde a saída da mercadoria do estabelecimento da Manifestante a responsabilidade pelo transporte é do destinatário – cláusulas FOB e FCA –, verifica-se que a regularidade dos valores lançados em DACON para fins de cálculo do crédito presumido a ser aferido sobre as receitas de exportação realizadas pela Manifestante.

(...)

2.6 DA CORREÇÃO DO CRITÉRIO DE RATEIO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS NA AQUISIÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR (ITEM 7 DO TVF)

251. O rateio dos créditos presumidos sobre aquisições de canade- açúcar realizado pela Manifestante, conforme previsão no artigo 8º da Lei 10.925/04, foi apontado como equivocado pela Autoridade Autuante.

252. Sustenta a acusação fiscal que o crédito presumido somente decorreria das compras de cana-de-açúcar destinados à produção de açúcar a ser utilizado na alimentação humana ou animal, tendo a Manifestante se apropriado de créditos relativos a insumos cuja destinação foi a fabricação de produto (álcool) cuja destinação seria outra.

253. Essa circunstância, por si só, justificaria a glosa proporcional dos créditos apropriados a maior.

254. Para tanto, Autoridade Autuante procedeu ao cálculo do rateio tomando por base a totalidade das receitas aferidas pela Manifestante no período, independentemente dos produtos cujas vendas deram origem às receitas.

255. Ocorre que o critério utilizado está absolutamente equivocado.

256. Conforme depreende-se do Anexo III-B, apontado como demonstrativo da referida glosa, a Autoridade Autuante adiciona ao cálculo do rateio receitas que não guardam qualquer relação com o referido dispositivo de lei. Confira-se:

RUBRICAS	out/12		nov/12		dez/12	
	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%
RECEITAS DE VENDAS DE AÇÚCAR	45.764.105,39	75,09	53.033.262,69	51,56	40.237.039,71	40,23
RECEITAS DE VENDAS DE BAGÁÇO	1.458.024,70	2,46	1.449.877,95	1,41	895.393,80	89,54
RECEITAS DE VENDAS DE CANA DE AÇÚCAR	-	-	4.099.389,90	3,99	6.849.068,71	68,49
RECEITAS DE VENDAS DE ENERGIA	926.289,76	1,52	4.881.303,87	4,75	3.876.937,00	38,77
RECEITAS DE VENDAS DE ETANOL	12.644.381,05	20,75	38.924.365,09	37,84	37.898.389,00	37,90
RECEITAS DE VENDAS DE MELAÇO	116.207,03	0,19	-	-	-	-
RECEITAS DE VENDAS DE MUDAS DE CANA	-	-	477.498,96	0,45	-	-
TOTAL	60.949.008,34	100,00	102.865.698,46	100,00	89.756.829,71	89,76

257. De fato, as receitas de vendas de bagaço e de energia não podem ser utilizadas no cálculo do rateio, pois perfazem receitas geradas com as “sobras” da matéria prima utilizadas na produção de etanol e açúcar, de sorte que antes da fabricação desses produtos, a cana-de-açúcar adquirida é efetivamente utilizada na produção do açúcar e do álcool. Por essa razão, tais receitas não guardam qualquer relação com o cálculo do crédito presumido em questão, pois estão em etapa posterior àquela que corresponde à destinação da cana-deaçúcar adquirida para a fabricação do açúcar e do álcool.

258. Da mesma forma, as receitas de vendas de mudas de cana e de cana de açúcar também não devem ser utilizadas, tendo em vista que não guardam qualquer relação com o crédito presumido.

259. Ademais, é necessário apontar que parte da produção de etanol é realizada com a “sobra” da produção de açúcar, pois o “caldo” gerado com a produção de açúcar é posteriormente aproveitado na produção de etanol.

260. Dessa forma, nem toda receita decorrente da venda de etanol pode ser consideradamente diretamente oriunda da matéria prima adquirida, já que no caso do etanol produzido com a “sobra” da produção de açúcar a matéria prima utilizada (cana-de-açúcar) foi, anteriormente, efetivamente destinada à produção de açúcar.

261. Assim, os critérios de rateio de créditos presumidos na aquisição de canade- açúcar apresentados pela Manifestante estão de acordo com o disposto no artigo 8º da Lei 10.925/04, ante a destinação para produção de açúcar, ainda que de forma indireta.

262. Com efeito, considerando que, para o cálculo do crédito presumido, as únicas destinações possíveis da cana-de-açúcar adquirida seriam a produção de açúcar, de álcool (descontados os valores provenientes do caldo resultante da sobra do processo de fabricação de açúcar) e de melaço, o rateio deve ser realizado tão somente como base nas receitas oriundas das vendas desses produtos.

263. A leitura atenta da norma constante do art. 8º da Lei 10.925/2004 e do artigo 5º da IN 660/2006, leva à conclusão de que o direito ao crédito presumido está à destinação da matéria prima (cana-de-açúcar) adquirida pelo esta do produto em relação ao valor da aquisição, conforme previsto expressamente no parágrafo terceiro do artigo 8º da Lei 10.925/2004: (...)

264. Assim, o rateio realizado pela Sra. AFR, realizado com base em todas as receitas aferidas pela Manifestante no período, está incorreto, pois o cálculo do rateio para fins de identificação do percentual relativo ao crédito presumido deve considerar exclusivamente as receitas oriundas das vendas dos produtos gerados a partir da utilização da matéria adquirida, de sorte que receitas que não guardam relação com a utilização da cana-de-açúcar não podem ser incluídas no cálculo do rateio.

7. Por fim, a manifestante formula os seguintes pedidos:

(i) Reunião dos processos administrativos oriundos do mesmo procedimento de fiscalização, para o julgamento simultâneo, uma vez reconhecida a vinculação ao PA nº 15253.720018/2018-64 (Autos de Infração);

(ii) Reconhecimento integral do direito creditório e a consequente homologação das compensações.

8. É o relatório.”

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de Apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo interessado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de Apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos

critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

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

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

Havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem ínsumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (índice do insumo).

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos da contribuição não cumulativa.

CONCEITO DE INSUMO. MOMENTO PRODUTIVO.

O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, comercial, jurídica, contábil etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO, REPARO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DO PROCESSO PRODUTIVO.

Os custos/despesas incorridos com serviços de manutenção e reparo de máquinas e equipamentos do processo produtivo do contribuinte, por força da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, constituem insumos do processo industrial do contribuinte, para efeitos de aproveitamento de créditos da contribuição.

ALUGUEL DE MÁQUINA E EQUIPAMENTO E VEÍCULOS.

Os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa geram crédito de não-cumulatividade, não havendo restrição a que o aluguel se refira a bens utilizados no processo produtivo. Não há previsão legal para cálculo do crédito em relação ao aluguel de veículos por não se incluírem no conceito de máquinas e equipamentos.

BENS E SERVIÇOS. AQUISIÇÃO. NÃO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Como regra geral, é vedado o desconto de crédito calculado sobre bens e serviços não sujeito ao pagamento da contribuinte, sob qualquer uma de suas formas: não incidência, alíquota 0 (zero), isenção, suspensão ou exclusão da base de cálculo.

Contudo, há duas exceções: 1^a. no caso especial de aquisição de bens ou serviços com isenção da contribuição, terá direito a crédito apenas quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços com saída tributada pelas contribuições; 2^a. aquisição de bens com crédito presumido.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE. COMPRA E VENDA.

Inexiste previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado, integra o valor de aquisição dos insumos e deve seguir o regime de crédito desses.

Somente o frete na operação de venda, pago a pessoa jurídica domiciliada no país, confere direito a crédito, desde que suportado pelo vendedor.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Inexiste previsão legal para apurar crédito na transferência de insumos (frete interno), pois possui natureza diversa da venda (transferência de propriedade), uma vez que as mercadorias continuam em propriedade da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA COMPRA.

A natureza dos créditos originados de despesas de frete, pagas na operação de compra, segue a natureza dos créditos provenientes da aquisição do bem transportado. Não são passíveis de creditamento as despesas de fretes pagas na aquisição de bens não abrangidos pelo conceito de insumo. Fretes pagos na aquisição de insumos passíveis de gerar créditos presumidos, quando pagos pelo comprador, integram o custo de aquisição e, neste caso, geram crédito presumido.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de utilização na modalidade compensação, há de se fazer o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. EXPORTAÇÃO. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL.

A receita de exportação deve ser reconhecida na data do embarque dos produtos vendidos para o exterior.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Impugnação, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

Relatório proferido.

Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

Conforme a legislação, o Direito Tributário, as provas, os fatos, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo (vide fls. 939) Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não cumulativo e a consequente análise sobre o conceito de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela posição restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela posição totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Situação que retrata a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda.

O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais

produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e atividades da empresa estão vinculados.

Importante registrar que a decisão antecedente aplicou o mencionado conceito intermediário de insumos, aplicou o entendimento firmado no REsp 1.221.170 / STJ, no Parecer Normativo Cosit n.º 5, nota CEI/PGFN 63/2018 e reverteu algumas das glosas, conforme trecho conclusivo transscrito a seguir:

“164. No cômputo geral, as glosas estornadas implicaram um crédito adicional de R\$ 633.698,30.

165. Do quanto expendido, voto por julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, no sentido de reconhecer o crédito de resarcimento da Cofins/Exportação, referente ao 4º trimestre de 2012, no valor de R\$ 633.698,30, homologando-se as compensações declaradas até o limite do valor creditício.”

Considerando que não houve Recurso de Ofício e que, mesmo se houvesse, tal recurso não alcançaria o valor de alçada previsto nas normas regentes, restou em litígio somente as glosas que restaram mantidas após a decisão *a quo*: preliminar de nulidade, dispêndios realizados nas atividades administrativas e comerciais, serviços de controle de qualidade, aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições, aluguéis de veículos de transportes de pessoas e materiais e de armazém para estocagem, despesas com armazenagem e fretes, encargos de depreciação de máquinas e equipamentos não utilizados no processo produtivo, rateio proporcional dos créditos básicos e rateio do crédito presumido na aquisição de cana-de-açúcar.

- Preliminar de Nulidade.

O contribuinte alegou que há nulidade tanto na decisão de primeira instância quanto no despacho decisório, em razão das rubricas utilizadas como referência pela autoridade fiscal.

Contudo, como bem explicado na decisão *a quo*, as rubricas utilizadas como referências nas glosas foram fornecidas pelo próprio contribuinte em sua escrita contábil e fiscal, razão pela qual verifica-se que o devido processo legal foi respeitado e que nenhuma das nulidades previstas no Art. 59 do Decreto 70.235/72 restou configurada.

Deve ser negado provimento.

- Dispêndios realizados nas atividades administrativas e comerciais;

Os dispêndios realizados nas atividades administrativas e comerciais são comuns à toda e qualquer atividade econômica e, portanto, não possuem nenhuma singularidade com a atividade econômica da empresa.

Conforme exposto no livro “Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos¹”, ainda que o presnete caso não trate de aquisições de “insumos pandêmicos”, ficou evidente que os dispêndios administrativos e comerciais não devem gerar o crédito de Pis e Cofins não-cumulativos:

“Tais dispêndios são comuns a toda e qualquer empresa e não são considerados insumos, justamente por não possuírem relação com a singularidade da atividade econômica da empresa.

Esta diferenciação, sobre o que é realmente um insumo que possui relação com a singularidade da atividade econômica da empresa e o que é um dispêndio relacionado às atividades administrativas possui muitos precedentes no CARF e, de certa forma, é uma razão que é utilizada até hoje para separar os insumos que realmente possam ser enquadrados no conceito médio, daqueles dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa.

Para exemplificar, podemos citar o mesmo Acórdão n.º 9303008.257 da CSRF da 3.^a Turma do CARF, nos seguintes trechos selecionados e reproduzidos a seguir:

“PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE SEGUROS, VIGILÂNCIA E TELEFONIA. IMPOSSIBILIDADE.

No que tange a manutenção de créditos referente as despesas com serviços de seguros, vigilância e telefonia, não estão relacionados de forma direta à atividade de prestação de serviços da Contribuinte, e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da COFINS.”

Nas Turmas ordinárias podemos citar o Acórdão n.º 3201-004.298, relatado pelo nobre colega e ex-conselheiro, Marcelo Giovani Vieira, que, ao votar por negar o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com “call center”, fez os seguintes apontamentos:

“Exemplificativamente, **nenhum gasto com marketing, contabilidade, sistemas, pesquisa de viabilidade, qualificação, gastos ativáveis, nenhum desses é permitido para empresas comerciais, e portanto, não o será também para empresas industriais e de serviços**, no que se refere ao inciso II do Art. 3.^º da Lei, isto é, sob o conceito de insumos. Por outro lado, despesas com manutenção de equipamentos de produção, despesas ambientais e semelhantes, que são necessários, em ambiente de produção ou prestação de serviços, para o alcance do produto acabado em estoque, ou para conclusão do serviço, geram direito a crédito.”

O conceito de essencialidade e relevância é um conceito complexo que pode ser aplicado por meio de um entendimento macro da decisão do STJ e dos precedentes do CARF. A decisão do STJ explica, por exemplo, que o dispêndio acidental não é o dispêndio essencial. Parece óbvio e realmente possui uma lógica simples, mas dada a complexidade da questão como um todo, o tema ganha relevância, na medida em que é

¹ Lima, Pedro Rinaldi de Oliveira. BB Editora. 2021. 1.^a Edição. "Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos".

preciso entender as nuances do aproveitamento de crédito das contribuições dentro desse conceito médio.

Por dispêndio accidental, entende-se que é um dispêndio que não possui relação com a singularidade da atividade da empresa, pois é um dispêndio não essencial e oblíquo à atividade econômica da empresa.

Os dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa, para exemplificar, em geral são aqueles dispêndios com publicidade, telefonia, internet, mão de obra, limpeza do escritório, despesas comerciais, comissões de vendas e taxas municipais.

As empresas que apuram o IRPJ no lucro real, em sua maioria, são empresas de tamanho médio ou grande (conforme parâmetros das juntas comerciais, Sebrae e Receita Federal) e irão, muito provavelmente, possuir um ou mais escritórios, locais que abrigam os funcionários que colaboram para a administração e gestão geral da empresa.”

No presente caso a decisão anterior descreveu quais seriam os itens que estariam dentro desse grupo de dispêndios administrativos e comerciais, conforme trechos selecionados e transcritos a seguir:

“62. Quanto aos demais itens de glosa (1.25, 1.26, 1.27, 1.28, 2.5 e 2.7), referentes a gastos com lanches, refeições, produtos de higiene e limpeza, bem como despesas com serviços ambientais e manutenção de equipamento de escritório, a despeito de relacionados à motivação “área ou atividade agrícola”, tais bens ou serviços não podem ser considerados insumos, por não integrarem o processo produtivo agrícola.

(...)

65. Com efeito, na área administrativa como um todo, inclusive à relativa à industrial, deparamo-nos com gastos com combustíveis (óleo diesel, gasolina, GLP) empregados em veículos da diretoria e de serviços gerais; ventiladores usados em departamento administrativo; EPIs nos departamentos de serviços gerais e segurança patrimonial; alicates e enxadas utilizados no serviço geral; flores adquiridas pelos departamento de comunicação e marketing; água, refrigerante, suco, bolo e demais alimentos consumidos pela diretoria e setores administrativos; medicamentos para serem aplicados pelo departamento administrativo; materiais elétricos como lâmpadas, reatores etc, para ser utilizados em setores administrativos etc.

66. Da mesma forma quanto aos serviços tomados pela área administrativa, tais como serviços de manutenção e revisão de equipamentos administrativos, de central etc.

67. Na área comercial como um todo, encontramos igualmente itens de despesas ligados à logística, tais como rolamento, ventilador, pá quadrada, combustíveis (óleo diesel, gasolina, GLP); lanches, refeições, material de higiene, consumidos pelo pessoal do departamento comercial; materiais de construção (brita, cimento etc) e de limpeza (veja multiuso, desinfetante, papel toalha), papel, lápis, tinta, carimbo, mouse, utilizados no setor comercial.”

Em recurso o contribuinte se limitou a reforçar a manifestação de inconformidade e não juntou aos autos elementos que pudessem comprovar a singularidade, a relevância e a essencialidade da utilização de tais dispêndios nas atividades da empresa.

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

Portanto, tais glosas devem ser mantidas.

- Serviços de controle de qualidade;

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

No presente tópico, com apontou a decisão de primeira instância, não houve nenhuma descrição que fosse suficiente para reconhecer e identificar os dispêndios, assim como a suas essencialidades e relevâncias à atividade econômica do contribuinte:

“63. Em relação ao serviço de controle de qualidade (item 2.6), que, em princípio poderia ser considerado insumo, haja vista a sua falta poder privar o produto da “qualidade, quantidade e/ou suficiência”, tem-se a observar que a contribuinte limitou-se a informar que tal serviço se destina ao controle da qualidade do processo produtivo, sem especificar em que tal utilização consistiria. Nessas circunstâncias, não se reconhece o creditamento sobre os gastos descritos como serviço de controle de qualidade.”

A glosa deve ser mantida.

- Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições;

Conforme determinação do inciso I, §3.º, do Art. 1.º da legislação correlata, os bens sujeitos à alíquota zero ou não sujeitos ao pagamento das contribuições, estão fora do âmbito de incidência de toda a sistemática, inclusive das possibilidade de aproveitamento de créditos:

“Art. 1ºA Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;”

O dispêndio com o insumo em si, que tenha alíquota zero ou não esteja sujeito ao recolhimento das contribuições, não deve gerar o crédito, porque, apesar de serem essenciais e relevantes à atividade econômica do contribuinte, estão fora do campo de incidência da sistemática não cumulativa.

O relator do Acórdão proferido no âmbito da delegacia regional de julgamento, acertadamente, também apontou como fundamento o Art. 3.º, §2.º, II das Leis 10.637/02 e 10.833/03²:

“71. A **quinta glosa (itens 1.2 do TVF)** alcançou o crédito sobre **aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições (itens 1.2 e 1.3 do Anexo I)**, como nos casos de antibiótico (não-incidência) e de cana-de-açúcar (suspenção), por força do art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.367/2002 e 10.833/2003, que veda o creditamento sobre itens adquiridos não submetidos ao pagamento das contribuições.”

Logo, este tópico não merece provimento.

- Aluguéis de veículos de transportes de pessoas e matérias e de armazém para estocagem;

Justamente por alguns desses dispêndios com aluguéis não serem aluguéis de máquinas e equipamentos e estarem relacionados à atividades administrativas e comerciais, a turma julgadora anterior manteve a glosa sobre parte desses dispêndios, nos moldes transcritos a seguir e que servem de fundamento também para o presente voto:

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

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

“76. O **sexto grupo de glosas (itens 3.1 e 3.3 do TVF)** recaiu sobre despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, especificamente em relação à locação de veículos (ônibus, tratores, caminhões e empilhadeiras) e de armazém, por não se enquadrarem no conceito de máquina ou equipamento.

...

79. Em contraposição, as locações que deram origem aos créditos glosados dizem respeito aos seguintes bens: trator, munk, empilhadeira, retroescavadeira, ônibus de transporte de funcionários, máquina de solda, pá carregadeira e trator esteira, colhedora. Tratores, pás carregadeiras, colhedora são utilizados na fase agrícola do processo produtivo sucroenergético, enquanto caldeiras, moendas, munks e empilhadeiras, são empregados na fase industrial do processo produtivo do álcool, do açúcar e da energia elétrica. Observa, por fim, que o CARF assegura o direito à apropriação de crédito sobre despesa com locação de equipamento utilizado em qualquer atividade da empresa (Acórdão 201-81.726).

...

81. Em primeiro lugar, a apuração de crédito sobre despesa com aluguel de máquinas e equipamentos é expressamente autorizada nas leis das contribuições. Requer-se, no entanto, que máquinas e equipamentos sejam utilizados na atividade da requerente. O termo atividade foi empregado pelo legislador na *acepção geral*, não podendo ser entendido restritivamente, limitada àqueles utilizados no processo produtivo da empresa.

...

87. Assim, mesmo a despesa com aluguel de máquinas e equipamentos relativos à área administrativa ou comercial gera crédito das contribuições.

...

91. Diante do acima exposto ficam mantidas as glosas dos veículos de transporte de pessoas (ônibus de transporte de funcionários) ou de materiais (caminhão caçamba), por não se incluírem no conceito de máquinas e equipamentos (**item 3.1 do TVF e itens 3.5 e 3.6 do Anexo I**).

92. Igualmente não se insere nos conceitos legais de máquina e equipamento a contratação de armazém para estocagem de mercadoria (**item 3.3 do TVF e item 3.7 do Anexo I**)."

Como mencionado em tópicos anteriores, o ônus da prova é do contribuinte ao pleitear o reconhecimento de crédito na via administrativa fiscal e, considerando que em Recurso Voluntário nenhum indício, descrição ou prova adicional foram juntados, não há como reverter tais glosas.

Logo, com base nos mesmos fundamentos, as glosas revertidas dentro deste grupo de dispêndios devem continuar revertidas e as mantidas, devem assim continuar, nos mesmos moldes do Acordão a quo.

- Despesas com armazenagem e fretes;

A alegação do contribuinte a respeito dos créditos tomados sobre os custos com Fretes entre Estabelecimentos merece provimento, nos mesmos moldes consubstanciados nos Acórdãos CARF n.º 3302-002.974 e 9303-006.218.

A importância, essencialidade e pertinência dos fretes entre estabelecimentos para a atividade e produção do contribuinte é cristalina, uma vez que possui uma estrutura logística sem a qual não poderia sequer finalizar seu ciclo de produção sem os fretes entre estabelecimentos.

Dentro desta linha de raciocínio, é importante registrar que há precedente nesta Turma de julgamento, exposto a seguir:

"CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS.

As despesas com fretes para transporte interno de produtos em elaboração e, ou produtos acabados, de forma análoga aos fretes entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de resarcimento/compensação. Precedentes. (CARF –Processo n.º 13116.000753/2009-14, Acórdão: 3201-002.638, Relator: Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, 1^a Turma Ordinária, 2^a Câmara, 3^a Seção de Julgamento, Sessão de 29/03/2017)."

Sobre à possibilidade de apuração de créditos, as despesas com armazenagem também foram previstas de forma específica pela legislação, conforme o Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

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

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

No presente caso em concreto, como resumido na decisão de primeira instância e transcrita a seguir, o contribuinte pretende aproveitar crédito sobre os seguintes dispêndios com fretes, que foram objeto de glosa:

"(i) Frete na compra ou transferência de material ("Peças para implementos agrícolas, peças de reposição de frota automotiva pesada (caminhões), peças para materiais de irrigação, rádios de comunicação e peças de agricultura de precisão, material elétrico

industrial; materiais para empacotamento de açúcar, insumos industriais, peças e equipamentos em geral para manutenção industrial”);

- (ii) Frete na compra para industrialização ou produção rural;
- (iii) Frete na remessa da produção para formação de lote de exportação;
- (iv) Frete na remessa para depósito ou armazenagem;
- (v) Frete de outras saídas não especificadas.”

A importância, essencialidade e pertinência dos fretes entre estabelecimentos e dos demais frete, para a atividade e produção do contribuinte é cristalina, com exceção dos “fretes de outras saídas não especificadas”, justamente em razão da ausência da especificação da finalidade e natureza do frete.

Pelo exposto, sejam para os fretes entre estabelecimentos ou sejam para a movimentação de mercadorias, devem ser parcialmente revertidas as glosas sobre os seguintes fretes: “(i) Frete na compra ou transferência de material (“Peças para implementos agrícolas, peças de reposição de frota automotiva pesada (caminhões), peças para materiais de irrigação, rádios de comunicação e peças de agricultura de precisão, material elétrico industrial; materiais para empacotamento de açúcar, insumos industriais, peças e equipamentos em geral para manutenção industrial”);(ii) Frete na compra para industrialização ou produção rural; (iii) Frete na remessa da produção para formação de lote de exportação e (iv) Frete na remessa para depósito ou armazenagem.

- Encargos de depreciação de máquinas e equipamentos não utilizados no processo produtivo;

Neste caso, de forma específica, a legislação, no inciso VI, do Art. 3.º, somente permite tal crédito se as máquinas e equipamentos possuírem relação direta com a produção:

“Lei 10.637/02:

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

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)”

Esse foi o mesmo entendimento firmado no Acórdão da prévia turma julgadora, conforme pode ser verificado nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

“125. A **oitava e última glosa (item 5 do TVF)** alcançou os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens que não são utilizados na produção, já que a previsão legal contempla o creditamento sobre bens de capital utilizados diretamente na fabricação de outros bens, não se admitindo crédito sobre todo e qualquer bem incorporado ao imobilizado. Eis os termos do art. 3º, inciso VI do *caput* c/c art. 15, da Lei 10.833/2003, *verbis*:

...

128. Observa, nesse passo, que alguns dos bens que deram origem aos créditos glosados estão ligados ao controle de qualidade dos produtos, realizado tanto nas fases agrícola e quanto na industrial do processo produtivo do álcool e do açúcar. Nesse sentido, conclui que é inequívoco que aparelhos destiladores, balanças analíticas, bombas centrífugas, painéis de controle de processos industriais fariam parte de controle de qualidade e dos processos industriais da manifestante.

129. De fato, conforme gráfico elaborado pela manifestante, essa glosa responde pela quase totalidade do tema do TVF.

130. Se a glosa dos encargos de depreciação tem por fundamento relevante apenas o fato de o bem depreciado ser utilizado na área agrícola, restabelece o creditamento, com base nas razões já enunciadas neste voto (**item 5.5 do Anexo I**).

131. Igualmente pelas razões já expendidas, restam mantidas as glosas dos encargos de bens do ativo permanente não utilizados no setor produtivo, ou seja, nas áreas administrativas e comerciais, tais como computadores e monitores, contemplando nesse ponto os **itens 5.1 e 5.3 do Anexo I**.

...

134. Assim, em relação à glosa sobre encargos de depreciação, restaura-se o crédito no valor de R\$ 93.370,64.”

Novamente, sem que provas ou elementos adicionais tenha sido juntados no Recurso Voluntário, não é possível reverter as glosas que foram mantidas dentro deste grupo de dispêndios.

Deve ser negado provimento neste tópico.

- Rateio proporcional dos créditos básicos;

De fato, como bem apontou o contribuinte, não se trata da inexistência de rateio mas sim do equívoco ocorrido nos critérios utilizados no rateio.

A fiscalização reapurou o crédito com base em entendimento que possui amparo na Portaria n.º 356/88, do antigo MINISTÉRIO DA FAZENDA.

Da leitura de tal dispositivo, é possível concluir que a variação cambial deve integrar a receita bruta de exportação, logo, a receta de exportação vai somente restar configurada na efetiva data de embarque.

Este entendimento possui precedentes desta própria turma de julgamento, assim como de outras turmas deste Conselho, como pode ser verificado nas ementas parcialmente reproduzidas a seguir:

Acórdão 3201-008.044:

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PORTARIA MF 356/88.

Para fins de cálculo do rateio proporcional dos créditos, deve-se adotar como parâmetro para o reconhecimento da efetiva realização da exportação a data em que houve o embarque para o exterior, conforme averbação no SISCOMEX. Aplicação do que dispõe a Portaria MF nº 356/88

(...)

Acórdão 3401001.930:

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL.

A variação cambial integra a receita bruta de exportação, conforme Portaria No. 356 DE 05 /12 /1988, do MINISTÉRIO DA FAZENDA PUBLICADO NO DOU EM 07 /12 /1988. Considera-se receita de exportação o valor relativo à data do efetivo embarque.

Pelo exposto, deve ser negado provimento à matéria.

- Rateio do crédito presumido na aquisição de cana-de-açúcar;

Ao que tudo indica, o contribuinte pretende utilizar a mesma base de cálculo e os mesmos dispêndios, tanto para aproveitar o crédito básico de Pis e Cofins não-cumulativos quanto para aproveitar o crédito presumido agroindustrial.

No entanto, a fiscalização reapurou o rateio e cobrou a diferença. Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de utilização na modalidade compensação, há de se fazer o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno.

Com base nas mesmas razões de decidir e nos mesmos dispositivos legais que fundamentaram a decisão *a quo*, deve ser negado provimento à presente matéria.

- Conclusão.

Diante de todo o exposto e fundamentado, vota-se para que a preliminar de nulidade seja rejeitada e, no mérito, para que seja DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas sobre:

- frete na compra ou transferência de material (“Peças para implementos agrícolas, peças de reposição de frota automotiva pesada (caminhões), peças para materiais de irrigação, rádios de comunicação e peças de agricultura de precisão, material elétrico industrial; materiais para empacotamento de açúcar, insumos industriais, peças e equipamentos em geral para manutenção industrial”);
- frete na compra para industrialização ou produção rural;
- frete na remessa da produção para formação de lote de exportação;
- frete na remessa para depósito ou armazenagem;
- despesas com armazenagem na operação de venda.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.