



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10820.001467/2005-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-008.605 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2020
Recorrente RAÍZEN ENERGIA S/A - INCORPORADORA DA DESTILARIA VALE DO TIETÊ - DESTIVALE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/05/2005

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Nos processos derivados de pedidos de ressarcimento e declaração de compensação, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos elementos probatórios suficientes para demonstrar a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/05/2005

INSUMOS. CONCEITO. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e 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.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS DE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA PORTOS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com a transferência de produto acabado para portos e armazéns no caso de exportações indiretas, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

CRÉDITO. DESPESAS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação de regência da contribuição ao PIS e da COFINS contempla o creditamento em relação às despesas com o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa. Nos termos da legislação tributária que trata da designação e da classificação fiscal de mercadorias, os veículos são bens identificados e classificados em

capítulo próprio, separadamente das máquinas e, portanto, carece de previsão legal o creditamento pelas despesas com locação de veículos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em (i) rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão de 1ª instância e (ii) não conhecer do recurso em relação ao pedido de reversão das glosas referente aos itens: (ii.1) centros de custo 4860 (destilaria de álcool); (ii.2) 4920 (toneis de álcool); e (ii.3) encargos de depreciação, despesas com aluguel de veículos e critério de rateio. No mérito, acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso, do seguinte modo: (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas relativas a lubrificantes, combustíveis, transporte de cana, transporte de resíduos industriais pj, transporte aéreo para aplicação de produtos, carregamento de cana, colheita de cana mecanizada, reboque, serviço de apoio agrícola, serviço de máquinas, balança de cana, meio ambiente, limpeza operativa, transporte industrial, recepção/armazenagem/alimentação, geração de vapor (caldeiras), captação de água e rede de restilo; e (ii) por maioria de votos, para reverter a glosa relativa a geração de energia (turbo gerador), vencidos os conselheiros Marcos Roberto da Silva e Ronaldo Souza Dias.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antonio Souza Soares – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Ronaldo Souza Dias e Marcos Roberto da Silva (Suplente convocado).

Relatório

Por medida de celeridade e eficiência processual, adoto parcialmente o Relatório constante do Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa – mercado externo no valor de R\$23.507,10, referente a maio de 2005, cumulado com Declaração de Compensação.

Com base nas constatações do Termo de Verificação e respectivos anexos (fls. 103/112), a DRF/Bauru, por meio do Despacho Saort n.º 690/2010 (fls. 117/119), reconheceu parcialmente o direito creditório, no valor de R\$10.680,79, e homologou parcialmente a compensação declarada, até o limite do crédito reconhecido.

No referido termo e respectivos anexos estão detalhadas todas as glosas efetuadas pela fiscalização, com a descrição da conta contábil, o centro de custo, a descrição do tipo da despesa e o motivo da glosa.

Cientificada do despacho, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese:

1. A não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep não deve ser equiparada com a não cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI, uma vez que a primeira tem origem na legislação infraconstitucional (Lei n.º 10.637/2002), e, neste caso, o sistema legal que dá suporte ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não traz a vinculação entre os valores incidentes nas etapas anteriores, como ocorre com os referidos impostos;

2. Para o caso do PIS/Cofins, aos contribuintes foram atribuídas certas hipóteses em que o crédito é assegurado, baseando-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e demais encargos, além da instituição de créditos presumidos, conforme lição da melhor doutrina;

3. A legislação que instituiu o sistema da não cumulatividade para as contribuições não definiu o conceito de insumos e nem obrigou a utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito, e como é público e notório o termo insumos tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum dentro de todo o território nacional – e até no estrangeiro (input, em inglês) –, isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, etc.;

4. Entretanto, a Receita Federal, a pretexto de interpretar e aplicar a legislação federal, maliciosa e ilegalmente, limitou o conceito de insumos na Instrução Normativa n.º 247/2002, restrição que representa manifesto vício de ilegalidade;

5. O princípio da legalidade está na Constituição Federal (art. 5º, inc. II) e deve ser observado pela Administração, conforme comanda o art. 37 da Carta Magna, e também ensina a melhor doutrina, sendo este o entendimento prevacente nos tribunais pátrios;

6. Afigura-se completamente indevida a glosa dos créditos auferidos pela manifestante, como aguarda e requer seja assim reconhecido por essa isenta instância julgadora;

7. Especificamente em relação aos bens utilizados como insumos, as glosas não podem prevalecer, porquanto se tratam de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, estando diretamente ligados ao processo produtivo, razão pela qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal;

8. Nesse sentido foi formulada a Solução de Divergência n.º 12, de 2007, conforme ementa trazida à colação;

9. O mesmo vale em relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação, indispensáveis à atividade agroindustrial, assim como ao transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização;

10. Portanto, sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar, e não há que se alegar que os combustíveis não integram o produto final e por isso não gerariam direito a créditos de PIS, pois, consoante a orientação jurisprudencial, é legítimo o crédito relativamente aos materiais que a despeito de não integrarem fisicamente o produto final são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo;

11. No item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo;

12. Nesse item destaca-se a mão de obra de pessoa jurídica para manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça) utilizados na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, para a preparação do solo, dentre outros;

13. Para a industrialização do açúcar e do álcool, é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se em serviços especializados, essenciais e inerentes ao processo de produção;

14. Também não pode se conformar com a indevida glosa dos custos relacionados à armazenagem de açúcar e álcool, ao transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias, que estão diretamente ligadas ao processo produtivo;

15. Não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas mencionados (transporte de resíduos industriais – vinhaça – para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc) também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito da contribuição não cumulativa;

16. Igualmente não pode a impugnante se resignar com a glosa alusiva às despesas com exportação decorrentes da desconsideração de operações cujas notas fiscais supostamente não se referem a custos de frete ou armazenagem, porquanto tais notas representam serviços com o recebimento, armazenagem e embarque, o mesmo se aplicando ao transporte rodoviário para os terminais portuários, encontrando amparo no art. 6º, §§ 1º e 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

17. Assim também ocorre com as despesas com estadias, as quais, como é sabido, referem-se ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria no terminal portuário, estando prevista sua apropriação conforme inciso IX do art. 3º da mesma lei;

18. Não há como se conformar com a glosa alusiva às despesas com exportação excluídas por proporcionalidade, porquanto tal exclusão vulnera a não cumulatividade do PIS;

19. A fiscalização glosou créditos sobre veículos, por entender desnecessários para a atividade da empresa, entretanto são utilizados no transporte de insumos e bens de revenda e de produção, ou seja, produtos inteiramente ligados à sua atividade industrial e comercial.

Em 24/04/2014 o presente processo foi encaminhado a esta Delegacia de Julgamento, e em 16/05/2014 a esta turma para apreciação da Manifestação de Inconformidade.

A **decisão de primeira instância** foi unânime pela improcedência da manifestação de inconformidade, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/05/2005

INCONSTITUCIONALIDADE.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/05/2005

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente geram créditos da contribuição para o PIS as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos dão direito ao creditamento da contribuição para o PIS não cumulativa incidente em suas aquisições.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

Os dispêndios efetuados por pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativo do PIS, fabricante de açúcar e álcool, com a aquisição de combustíveis que utiliza em máquinas, equipamentos e veículos não empregados nos processos de industrialização dos quais resultam aquelas mercadorias, não se caracterizam, para fins de apuração de créditos na forma do art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, como dispêndios com insumos utilizados na fabricação, e, portanto, não ensejam direito à apuração de créditos da referida contribuição social.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. DESPESAS COM A EXPORTAÇÃO.

Em relação às despesas com a exportação, apenas as despesas de frete ou de armazenagem do produto destinado à venda geram direito ao crédito da contribuição para o PIS não cumulativa.

Cientificada do acórdão de piso, a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em que sustenta:

- a) preliminarmente, a nulidade do Acórdão por cerceamento ao direito de defesa porque a autoridade julgadora não teria respeitado o contraditório e a ampla defesa ao denegar a realização de perícias e diligências, pois as provas devem ser produzidas de maneira plena e a decisão foi tomada sem o conhecimento do processo produtivo da empresa;
- b) que o devido processo legal não teria sido observado à medida em que o decisão de piso não analisou as glosas individualizadamente, resumindo-se a afirmar que a empresa as atacou genericamente;
- c) que, ao regulamentar a Lei n.º 10.637/2002, a Receita Federal do Brasil externou, por meio da Instrução Normativa n.º 247/2002, o seu entendimento do que consiste o termo “insumo” para fins da Contribuição ao PIS, equiparando-o ao conceito estabelecido legalmente para fins de creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o que não merece prosperar, já que a lei assim não o fez;
- d) que juntou aos presentes autos laudo/parecer técnico elaborado por peritos do Departamento de Agroindústria, Alimentos e Nutrição da Escola Superior de Agricultura "Luiz de Queiroz" da Universidade de São Paulo - USP, especialista em processos agroindustriais;
- e) que, muito embora o PIS e o IPI estejam submetidos à sistemática não cumulativa, os tributos têm entre si estrutura jurídica completamente diversa. O IPI é tributo que incide sobre a produção e sua base de cálculo é o valor da mercadoria industrializada, conquanto a Contribuição ao PIS tenha como base de cálculo a receita, que é composta por todos os ingressos que integram o patrimônio da pessoa jurídica. Na contribuição ao PIS o significado de “insumo” é muito mais abrangente do que o do IPI, devendo integrar todas as despesas e custos necessários utilizados na produção de bens e serviços;
- f) que a restrição ao conceito de insumo trazida na Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 cobre-se de latente ilegalidade, pois restringe e altera o conteúdo da lei;
- g) que a Recorrente exerce atividade agroindustrial de fabricação de açúcar e álcool, devendo ser admitidos os insumos de todas as etapas deste processo produtivo, desde a fase agrícola;
- h) que não há como prevalecer a glosa relativa aos bens utilizados como insumos, pois se tratam de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança da cana de açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo;
- i) a reversão das glosas de despesas do centro de custo ligado às áreas administrativas, pois o conceito de insumo deve ser compreendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa;

- j) que não podem ser desconsideradas as despesas efetivadas nos centros de custos relacionados à produção de álcool, sob pena de desconsiderar o conceito de insumo;
- k) a reversão das glosas dos créditos de combustível e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos agrícolas, pois a atividade demanda uma movimentação relevante de máquinas e veículos, seja na colheita e no transporte de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas, equipamentos e, sobretudo, adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados;
- l) que a glosa das despesas com exportação não merece prosperar, pois o transporte rodoviário até os terminais portuários, bem como serviços portuários que compreendem a embarcação para efetiva exportação e escoamento da produção são indispensáveis à geração de faturamento; que as despesas com estadias, é consabido que se referem ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria pelo terminal portuário;
- m) que as despesas com armazenamento e transporte são diretamente ligadas ao processo produtivo, conforme os esclarecimentos que apresenta;
- n) que deixaram de ser analisadas as glosas sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado como caldeiras e turbogeradores de energia;
- o) a reversão das glosas de despesas com aluguel de veículos, pois os mesmos são utilizados nas atividades da Recorrente;
- p) que a receita bruta total a ser utilizada como base do cálculo do rateio proporcional de que tratam os §§ 7º e 8º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 deve ser entendida como a totalidade das receitas auferidas pela Recorrente, inclusive com alíquota zero, isenção, do ativo permanente e financeiras, as quais deverão compor também a receita não-cumulativa. A exclusão destas receitas constitui ilegalidade, assim como a exclusão de vendas de óleo diesel, pois a tributação monofásica não deixa de ter natureza não cumulativa;

Encaminhado ao CARF, o presente foi distribuído, por sorteio, à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Relator.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Da preliminar

Em sede preliminar, a Recorrente pugna pela nulidade do Acórdão de piso, sob o argumento de que teve cerceado seu direito de defesa à medida que a autoridade julgadora denegou a realização de perícias e diligências, mesmo desconhecendo a fundo o processo produtivo da empresa. Considerando que a decisão deve partir da premissa da verdade material, defende que a autoridade deveria ter diligenciado de ofício e que o julgamento configurou afronta ao contraditório e à ampla defesa, uma vez que as provas devem ser produzidas de maneira plena, afastando-se qualquer dúvida que possa macular a equidade da decisão proferida.

Ademais, sustenta que o devido processo legal não teria sido observado à medida em que, embora a contribuinte tenha demonstrado, de forma sistemática, o descabimento de cada uma das glosas, o Relator *a quo* afirmou que as mesmas foram atacadas apenas genericamente, circunstância em que deveria ter determinado a realização de perícia/diligência. Negado o pedido de diligência e esquivando-se de dar juízo apropriado às matérias debatidas, o Relator teria dificultado a recorribilidade da decisão, maculando-a de nulidade.

Considerado o teor da alegação preliminar, trago à baila o pacífico entendimento deste Conselho acerca do *onus probandi* em processos de restituição/compensação, em que se discute o direito creditório do contribuinte. O ônus de provar a existência deste direito, bem como a certeza e a liquidez do crédito, recai sobre o postulante. Não se trata de imputação fiscal e, por conseguinte, não é dever da autoridade fiscal perscrutar *ex officio* a documentação fiscal da empresa ou realizar perícias e diligências com o fito de produzir prova suficiente ao reconhecimento do direito, pois sendo o requerimento de iniciativa do próprio contribuinte, incumbe a ele o ônus de provar o que alega, nos termos do art. 373, I do CPC, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais caminha pacífica neste sentido:

“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. **DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS.** A realização de **diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes**, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.”

(Acórdãos n. 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânimes, sessão de 23.abr.2013) (grifo nosso)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos pedidos de compensação/ressarcimento, **incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.**” (grifo nosso) (Acórdão n. 3403-003.173, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 21.ago.2014) (No mesmo sentido: Acórdão n. 3403-003.166, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014; Acórdão 3403-002.681, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014; e Acórdãos n. 3403-002.472, 473, 474, 475 e 476, Rel

Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes - em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos processos relativos a ressarcimento tributário, incumbe ao postulante ao crédito o dever de comprovar efetivamente seu direito.”

(Acórdãos 3401-004.450 a 452, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes, sessão de 22.mar.2018)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE. Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. PAGAMENTO A MAIOR. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA. A carência probatória inviabiliza o reconhecimento do direito creditório pleiteado”.

(Acórdão 3401-004.923 – paradigma, Rel. Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, unânime, sessão de 21.mai.2018)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.”

(Acórdão 3401-005.460 – paradigma, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 26.nov.2018)

A determinação de perícias e diligências se prestam a dirimir dúvidas do julgador e não a produzir prova que deveria ter sido produzida pelas partes. Na espécie, a instrução probatória deveria ter fim com a juntada da Manifestação de Inconformidade, acompanhada de todos os elementos de prova necessários à convicção dos julgadores, a teor do §4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972:

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

É bem verdade que este Conselho e em especial este Colegiado, orientado por dar maior concretude ao princípio da verdade material, tem se posicionado no sentido de aceitar a juntada posterior de documentos, situação que em tudo se distingue da conversão do julgamento em diligência para dilação probatória. *In casu* se a Recorrente está convencida de que os julgadores de piso não compreenderam o processo produtivo da empresa, decerto que esta deficiência, se mesmo existente, decorre de sua omissão em descrever completa e pormenorizadamente as etapas de produção, vinculando a elas os mais diversos tipos de dispêndios realizados.

Analisando a íntegra do Acórdão recorrido, verifico que o mesmo não deixou de analisar as glosas atacadas segundo uma metodologia que dificultasse a compreensão dos seus fundamentos. Ao contrário, constam de decisão recorrida tópicos específicos para o julgamento: bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumos, despesas de frete e armazenagem portuárias, despesas com alugueis de veículos, contas contábeis da área agrícola, etc. As rubricas tratadas de forma conjunta assim o foram em razão do conceito de insumo adotado à época e seguiram exatamente a mesma metodologia adotada pela Manifestação de Inconformidade que, registre-se, foi bastante sintética no ataque específico às glosas realizadas. Concluo, portanto, que não restou prejudicado o conhecimento dos fundamentos da decisão e, por conseguinte, sua recorribilidade, tanto que a empresa logrou êxito em atacá-la com completude.

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade.

Do mérito

A Recorrente pretende ver reformado Acórdão que manteve hígido o Despacho Decisório que homologou apenas parcialmente as compensações declaradas, o que se deu em razão das glosas efetuadas pela fiscalização nos créditos de **PIS** apurados pela Recorrente em **maio de 2005**, as quais passarão a ser analisadas conforme a sistematização adotada na peça recursal.

Do conceito de insumo

Merece registro o fato de que parcela relevante das glosas de créditos decorrentes da não cumulatividade das contribuições sociais no presente processo, as quais ensejaram na negativa de direito ao ressarcimento ou à compensação destes valores, está correlacionada ao não reconhecimento de determinados produtos ou serviços adquiridos como insumos da atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente.

Analisando-se o Relatório Fiscal, bem como a decisão de piso, nota-se que o conceito de insumo utilizado como premissa para o exame da base de cálculo das contribuições sociais tem supedâneo em entendimento já superado pela própria Receita Federal do Brasil após o que restou decidido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por este Conselho, assim ementado:

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

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

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

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

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

Com o fim de melhor esclarecer as repercussões da decisão, foi exarado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que amplificou o espectro para a apropriação de créditos sobre insumos na atividade dos contribuintes:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. 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 nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Nesta direção tem caminhado a jurisprudência deste Conselho, a exemplo dos seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

*À luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, o conceito de insumos passa a ser apreciado em função dos critérios da **relevância e da essencialidade, sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços.** Por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.” (Acórdão n. 9303008.216, Rel. Cons. Andrada Marcio Canuto Natal, unânime em relação ao conceito, sessão de 20.fev.2019) (grifo nosso)*

“CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

*Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.** (Acórdão n. 9303008.213, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Póssas, unânime em relação ao conceito, sessão de 20.fev.2019) (grifo nosso)*

1) Glosa dos créditos oriundos de bens e serviços utilizados como insumos, incluídos combustíveis

A autoridade fiscal, calcada em conceito de insumo já superado, glosou todas as despesas da fase agrícola que envolvem a semeadura, colheita e transporte da cana de açúcar até a usina, por entender que apenas os insumos diretos que sofram desgaste na produção do produto final se enquadrariam como insumos.

Trata-se de posicionamento que colide frontalmente com o entendimento deste Conselho, que reconhece a possibilidade de creditamento pela aquisição de insumos diretos e indiretos aplicados tanto à fase agrícola quanto à fase industrial, nos casos de processos produtivos agroindustriais. Veja-se a ementa do Acórdão n.º 3401-007.157, proferido por unanimidade de votos na sessão de 16 de dezembro de 2019, em processo por mim relatado:

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

AGROINDÚSTRIA. PROCESSO PRODUTIVO. FASE AGRÍCOLA. INSUMOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas com a atividade agrícola, parte do processo produtivo da contribuinte, podem ser consideradas insumos desde que respeitado o conceito jurisprudencial para sua definição.

De acordo com a Recorrente, o processo produtivo da empresa, que cultiva cana de açúcar para produção de açúcar e álcool, compreende:

- a) preparo do solo, plantio, tratos culturais, corte, carregamento e transporte da produção própria de cana até suas unidades industriais;*
- b) nessas unidades, a matéria prima (cana) é processada por máquinas e equipamentos de tecnologia para a fabricação de açúcar e álcool;*
- c) o fluxo do processamento industrial consiste basicamente em: (i) pesagem da cana; (ii) análise qualitativa da matéria prima mediante amostra extraída por meio de sonda; (iii) descarga da cana e transferência para a mesa alimentadora que transportará a matéria prima até a esteira metálica; (iv) condução da cana pela esteira metálica em direção ao picador (onde ocorre o corte da cana em pequenos pedaços) e ao desfibrador (onde são rompidas as fibras da matéria prima para facilitar a moagem e viabilizar o maior aproveitamento da sacarose); (v) 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; (vi) 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); (vii) 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; (viii) 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;*
- d) 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.

Assim sendo, aplicando-se o conceito de insumo ora vigente, pautado pelos critérios da essencialidade e da relevância, e considerando ainda os esclarecimentos prestados pela Recorrente e o laudo juntado, há razões suficientes para se decidir pela reversão das glosas sobre as despesas com a aquisição de bens e serviços que, de fato, provou-se constituírem individualizadamente insumo do processo produtivo sucroalcooleiro, por essenciais à sua consecução ou decorrentes de imposição legal, quais sejam: LUBRIFICANTES, COMBUSTÍVEIS, TRANSPORTE DE CANA, TRANSPORTE DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS PJ, TRANSPORTE AEREO PARA APLICAÇÃO DE PRODUTOS, CARREGAMENTO DE CANA, COLHEITA DE CANA MECANIZADA, REBOQUE, SERVIÇO DE APOIO AGRÍCOLA, SERVIÇO DE MÁQUINAS.

Doutro modo, entendo que as glosas sobre MÃO DE OBRA MANUTENÇÃO, MATERIAIS ELÉTRICOS, MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, PNEUS E CÂMARAS DE AR, MATERIAIS DE MANUTENÇÃO, TRANSPORTE DE EMPREGADOS e TRANSPORTE DE TURMAS devam ser mantidas. São despesas que, de acordo com as provas e esclarecimentos constantes dos autos, à luz do processo produtivo descrito, não se subsumem ao conceito de insumo, mesmo o delineado pelo STJ e aclarado pelo Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, porque não se lhes aplicam os critérios da essencialidade e da relevância. As despesas com materiais e serviços de construção não geram crédito, posto que o creditamento em relação às construções e benfeitorias se dá pela apropriação dos respectivos encargos de depreciação, nos termos do inciso III do §1º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Ademais, de acordo com o item 133 do referido Parecer, os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, como o transporte de funcionários, não podem ser considerados insumos, o que frustra a pretensão de creditamento sobre despesas com mão de obra, transporte de turmas e de pessoal técnico para a lavoura.

2) Glosa dos créditos dos custos ligados às áreas administrativas

Apesar do título em epígrafe, verifica-se que as rubricas glosadas sob este fundamento foram as seguintes:

Foram integralmente glosados os créditos relativos à conta contábil da área administrativa 6101232311 – COMISSÕES E CORRETAGENS e aqueles relativos aos centros de custo 4120 - ADMINISTRAÇÃO/PLANEJAMENTO IND, 4130 – BALANÇA DE CANA, 4160 – PROGRAMA DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL, 4170 – INCENTIVO VALE TRANSP INDU, 4180 – PROGRAMA ALIMENT TRAB, 4186 – MEIO AMBIENTE, 4310 – LIMPEZA OPERATIVA, 4340 – TRANSPORTE INDUSTRIAL, 4520 – OFICINA MEC/MANUT/AUTOMOTIVA, 4530 – MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO CIVIL, 4610 – RECEPÇÃO/ARMAZENAGEM/ALIMENTAC, 4710 – GERAÇÃO DE ENERGIA (TURBO GERA), 4720 – GERAÇÃO DE VAPOR (CALDEIRAS), 4730 – CAPTAÇÃO DE ÁGUA, 4750 – REDE DE RESTILO, 4910 – ARMAZEM DE AÇÚCAR, 4911 – ARMAZEM AÇÚCAR EXTERNO, exceto as despesas relativas a aluguéis e energia elétrica.

No ponto, há que se repisar o fato de que nem toda despesa incorrida pela pessoa jurídica pode ser enquadrada como insumo apto à geração de créditos. As despesas de cunho administrativo devem ser excluídas, posto que embora integrem os custos de produção, não se revestem dos atributos da essencialidade ou relevância próprios do conceito de insumos delineado pelo STJ. Estão excluídos do conceito os itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, que não a produção de bens ou prestação de serviços, como a administrativa, comercial, jurídica ou contábil.

Sucedem que na conta contábil da área administrativa, há despesas que, por sua natureza em relação ao processo produtivo, constituem insumo e, portanto em relação a estas, devem ser revertidas as glosas. São elas: BALANÇA DE CANA, MEIO AMBIENTE, LIMPEZA OPERATIVA, TRANSPORTE INDUSTRIAL, RECEPÇÃO/ARMAZENAGEM/ALIMENTAÇÃO, GERAÇÃO DE ENERGIA (TURBO GERADOR), GERAÇÃO DE VAPOR (CALDEIRAS), CAPTAÇÃO DE ÁGUA e REDE DE RESTILO.

3) Glosa dos créditos identificados pelos centros de custo — 4860 — DESTILARIA DE ÁLCOOL e 4920 - TONEIS DE ÁLCOOL

A autoridade fiscal glosou os créditos em epígrafe, relativas aos centros de custo destilaria de álcool e tonéis de álcool, sob o argumento de que a empresa teria obtido receitas exclusivamente de venda de álcool carburante, sujeitas à tributação pela sistemática cumulativa, sem direito a creditamento.

Como assentado na decisão recorrida, em sede de Manifestação de Inconformidade, a empresa não impugnou este item. Em segunda instância, verifico que a Recorrente questiona a omissão do Acórdão quanto ao tema, manifestando-se pela improcedência da glosa, sob pena de se contrariar o conceito de insumo.

Tendo em vista tratar-se de matéria não discutida em primeira instância por ausência de impugnação, tenho a mesma como preclusa e deixo de conhecer este tópico do Recurso Voluntário.

4) Glosa dos créditos oriundos de despesas portuárias

A autoridade fiscal glosou os créditos oriundos de despesas portuárias, uma vez que a empresa não possui exportações diretas, não sendo possível o aproveitamento de créditos relativos as despesas de armazenagem no porto. Segundo a fiscalização, as notas fiscais de serviços não identificam as despesas como de armazenagem, e sim, outros serviços portuários e de embarque, que não possuem previsão legal para creditamento.

A Recorrente contra argumenta alegando que, do mesmo modo que o frete incidente sobre as aquisições de bens aplicados à produção geram créditos, o frete e os serviços necessários para exportação, necessários ao processo de comercialização, devem ser considerados para esse fim. Sustenta que as transferências de mercadorias para o porto, sua movimentação e estadia não tem outro propósito senão a operação de venda, a aproximação das mercadorias aos consumidores finais ou simplesmente para viabilizar a exportação.

Tais alegações não merecem prosperar, pois a legislação de regência não prevê a possibilidade de creditamento em relação às despesas de frete com a mera remessa de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, depósitos e armazéns gerais. Tal etapa é uma opção

meramente logística, antecedente à venda e com ela não se confunde, tampouco se equipara juridicamente, posto que boa parte dos produtos são armazenados justamente à espera do fechamento de uma eventual venda, a qual pode não se concretizar por diversos fatores, inclusive alheios à vontade do produtor, o que não permite a aplicação direta do inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 para se reconhecer esta rubrica como frete na operação de venda. A própria Recorrente argumenta neste sentido:

No presente processo, como há de se compreender, ter-se-ia a mesma despesa de frete sobre venda se a consolidação da carga fosse realizada na área portuária, não sendo possível desclassificar o crédito em função da forma de organização de sua atividade comercial, principalmente quando esta escolha se dá por necessidade operacional e é a única viável existente, considerando a sabida precariedade dos portos nacionais.

Tampouco se trata de insumo, posto que o processo produtivo, a esta etapa, é findo, não tendo feito prova a interessada, como lhe caberia, de qualquer circunstância que tornasse tal etapa essencial ou singularmente relevante ao mesmo. O tema não é novo neste Colegiado, assemelhando-se aos casos já analisados de frete para formação de lotes de exportação, a exemplo do Acórdão n.º 3401-006.938, por mim relatado, cuja ementa reproduzo:

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO OU FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produto acabado a centros de distribuição ou a estabelecimento filial para “formação de lote” de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

Por tais razões, voto pela manutenção da glosa.

5) Glosa de créditos oriundos de encargos de depreciação do ativo imobilizado, despesas com aluguéis de veículos e do critério de rateio

Muito embora a Recorrente tenha inserido em seu recurso razões acerca dos temas em epígrafe, constato que tais temas são estranhos ao que consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 103/112, razão porque deixo de conhecê-las.

Da conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao mesmo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli