



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10820.720004/2010-98
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.374 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de outubro de 2021
Recorrente MUNDIAL - ACUCAR E ALCOOL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas consideradas como essenciais e relevantes, desde que incorridas no processo produtivo da Contribuinte, geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, conforme entendimento em sede de recursos repetitivos do STJ, que sugere a aferição casuística da aplicação.

ÔNUS DA PROVA.

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte. Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção da decisão deve ser mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parte do recurso, em razão de preclusão, e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, observados os demais requisitos da lei e desde que os dispêndios se encontrem devidamente lastreados em documentação comprobatória, para reverter as seguintes glosas, nos seguintes termos: I. Unanimidade de votos, em relação a: Combustíveis utilizados dentro da etapa agrícola (óleo diesel e gasolina para utilização nos caminhões e máquinas agrícolas); Lubrificantes (Aquisições de graxas); dispêndios com extintores de incêndio; dispêndios com tonéis de álcool (se ativáveis, na medida do encargo de depreciação); materiais de laboratórios; produtos químicos utilizados no tratamento de água de caldeira e torre de resfriamento; Frete do álcool e do açúcar, da lavoura para a indústria; créditos em relação a depreciação de máquinas, veículos e equipamentos utilizados na fase agrícola do processo industrial, exceto os valores não identificados, no mês de junho/2006. II. Por maioria de votos, em relação a (1) Despesas portuárias (com serviços de embarque do açúcar em navios e serviços de despacho aduaneiro), vencidos nas matérias os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Arnaldo Diefenthaler Dornelles que negaram o provimento. (2) Despesas com Aluguéis de Veículos (utilizados para verificação

da plantação, análise, pulverização e até fertilização por aspersão), pagos a pessoa jurídica, vencido na matéria o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles que negou o provimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente)

Relatório

Replico o relatório utilizado pela DRJ para retratar os fatos.

Trata o presente processo de análise do crédito de **Cofins não cumulativa**, vinculado às receitas de exportação do 2º trimestre de 2006, no valor total de **R\$ 397.126,63 (trezentos e noventa e sete mil e cento e vinte e seis reais e sessenta e três centavos)**, solicitado através da Declaração de Compensação - Dcomp nº **36797.12528.130606.1.3.091903** (no valor de R\$ 69.789,33, a qual utilizou parte do crédito relativo ao mês de maio) e do Pedido de Ressarcimento - PER nº **02524.00501.140806.1.5.09-6828** (no valor de R\$ 327.337,30, o qual retificou o PER nº **07196.36038.250706.1.5.09.0101**, que por sua vez retificou o PER nº **08433.61971.140706.1.1.09-1454**).

Observe-se que, após a entrega dos documentos acima mencionados, a contribuinte transmitiu diversas outras declarações de compensação eletrônica (Dcomp), as quais utilizaram parte do crédito solicitado através do PER.

Em 10/05/2011 a Seção de Orientação e Análise tributária – Saort, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru/SP, emitiu o Despacho Decisório Saort nº 350/2011, por meio do qual: (i) foi reconhecido parcialmente o direito creditório, no valor total de R\$ 26.031,65, relativamente a junho de 2006; (ii) foram homologados o débito de PIS de maio de 2006, no valor de R\$ 8.630,99, declarado na Dcomp nº 36797.12528.130306.1.3.09-1903, e o débito de PIS de junho de 2006, no valor de R\$ 7.998,78, declarado na Dcomp nº 35837.66624.140806.1.7.09-7064; (iii) foram homologados parcialmente os débitos de Cofins de maio de 2006, no valor de R\$ 61.158,34, declarado na Dcomp nº 36797.12528.130306.1.3.09-1903, e o de Cofins de junho de 2006, no valor de R\$ 36.917,48, declarado na Dcomp nº 35837.66624.140806.1.7.09-7064; e (iv) não foram homologadas as compensações declaradas nas demais declarações de compensação vinculadas ao crédito.

Note-se que: o despacho decisório acima citado foi fundamentado na auditoria realizada pela Seção de Fiscalização (da mesma Delegacia da Receita em Bauru), a qual emitiu o Termo de Verificação Fiscal de fls. 368 a 379 que concluiu pelo reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 45.492,58, sendo R\$ 19.460,93 para maio de 2006 e R\$ 26.031,65 para junho de 2006; e que na decisão proferida através do Despacho Decisório da Saort (nº 350/2011) o crédito relativo ao mês de junho, no valor de R\$ 26.031,65, foi reconhecido de forma explícita, sendo o mesmo utilizado na homologação parcial (integral do débito de PIS de junho/06 e parcial do débito de

Cofins de junho/06) das compensações declaradas na Dcomp n.º 35837.66624.140806.1.7.09-7064, e o crédito para o mês de maio, no valor de R\$ 19.460,93, foi reconhecido implicitamente, através da homologação parcial (integral do débito de PIS de maio/06 e parcial do débito de Cofins de maio/06) das compensações declaradas na Dcomp n.º 36797.12528.130306.1.3.09-1903.

A empresa incorporadora (Cosan S/A Indústria e Comércio – CNPJ 50.746.577/0001-15) foi cientificada do Despacho Decisório Saort n.º 350/2011, bem como do Termo de Verificação Fiscal de fls. 368 a 379 e documentos anexos, em 23/05/11, através da Intimação / Saort/ n.º 227/2011 e respectivo AR/EBCT (fls. 408 a 414), e apresentou, em 20/06/2011, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Preliminarmente, a interessada defende a tempestividade da manifestação, alegando que a protocolou dentro do prazo legal, nos termos dispostos no art. 74, § 7º da Lei 9.430/96.

Na seqüência a contribuinte faz um breve dos fatos e argumenta que a decisão recorrida não merece prosperar. Discorre sobre a “não-cumulatividade” aplicada ao ICMS e ao IPI e sobre a aplicada às contribuições para o PIS e a Cofins e sustenta, com base na doutrina, que essa não pode ser comparada àquela. Diz que a “não-cumulatividade” aplicada às contribuições (PIS e Cofins) tem origem em lei e que sua incidência recai sobre o faturamento da empresa e não sobre as operações de venda e/ou prestação de serviços. Defende que a lei (no caso a n.º [10.833/2003](#)) não conceitua “insumos”, devendo-se, portanto, de acordo com que dispõe a Lei Complementar n.º 95/02, utilizar-se do sentido comum do vocábulo. Argumenta o termo “insumos” na linguagem comum significa todos os elementos diretos e indiretos utilizados na produção da empresa. Alega que as Instruções Normativas n.º 247/02 e 404/2004 inovaram na ordem jurídica quanto ao conceito “insumos” e, por esse motivo, elas contêm vício de ilegalidade.

A seguir, no tópico “*I. Dos bens utilizados como insumos*”, a interessada defende, primeiramente, a apropriação de crédito sobre “*ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool*”. Sustenta que referidas ferramentas/peças estão ligadas ao processo produtivo e que a Solução de Divergência n.º 12, de 24/10/2007, esclarece que os créditos relativos à aquisição de peças de reposição e equipamentos utilizados no processo produtivo geram o crédito das contribuições. Argumenta, também, que os combustíveis utilizados no transporte da matéria-prima, de máquinas e equipamentos, de adubos e produtos químicos, dos produtos finais e dos trabalhadores, incluindo-se agrimensores, agrônomos e demais empregados que tratam a cultura, são indispensáveis em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização.

Em outro tópico, denominado “*II Dos Serviços utilizados como insumos*”, a contribuinte argumenta que todas as glosas relativas aos serviços utilizados como insumos listadas pela autoridade fiscal são indevidas, uma vez que os mesmos estão ligados diretamente ao processo produtivo. Destaca que na industrialização do açúcar e do álcool a realização de serviços de manutenção de equipamentos industriais, por pessoa jurídica, é essencial e inerente ao processo de produção. Alega, também, que os serviços relacionados à exportação do álcool e do açúcar, tais como armazenagem, transporte e demais despesas portuárias, são essenciais para a atividade da empresa e estão diretamente ligadas ao processo produtivo, caracterizando-se, nitidamente, como insumos.

Na seqüência, no tópico “*III. Dos alugueis*”, a contribuinte defende o direito ao crédito sobre o aluguel de veículos utilizados “*para verificação da plantação, análise, pulverização e ate fertilização por aspersão*”, posto que encontram-se totalmente vinculados ao processo produtivo, de acordo com o previsto no art 3º da Lei n.º [10.833/03](#).

Noutro tópico, denominado “IV. Das Despesas com Arrendamento Agrícola”, a interessada defende o direito ao crédito sobre o arrendamento de propriedades rurais. Diz que o arrendamento de terras para cultivo de cana-de-açúcar se enquadra tranqüilamente no conceito de aluguel, equivalendo ao arrendamento/locação de prédio. Argumenta que o conceito jurídico do termo “*prédio*”, de acordo com o Estatuto da Terra, art. 4º da Lei 4.504/64, com as alterações da Lei nº 8.629/93, define o imóvel rural como “*prédio rústico*”. Alega que o artigo 3º, inciso IV, da Lei 10.833/2003 não fez a distinção entre prédio rústico e prédio urbano, devendo-se interpretar o termo de forma ampla, incluindo no mesmo os aluguéis de prédios rústicos/arrendamentos agrícolas. Por fim, nesse tópico, a contribuinte diz que todas as glosas efetuadas estão nitidamente equivocadas, posto que a decisão da autoridade tributária está fundamentada nas Instruções Normativas nº 247/03, 358/03 e 404/04, as quais fazem uma interpretação ilegal do conceito de “*insumos*”, em afronta ao disposto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Em conclusão, a interessada requer a reforma da decisão recorrida para o fim de reconhecer o valor total solicitado, mantendo-se, obviamente, o direito creditório já reconhecido.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba (PR) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, no acórdão de fls. 453/466, e a decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime da não cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO DE COMBUSTÍVEIS.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ALUGUEL.

Os créditos a descontar relativos às despesas de aluguéis são somente aqueles autorizados pela lei, não sendo possível apropriar-se de créditos

relativos às despesas de aluguéis de veículos ou de arrendamentos agrícolas, ainda que essas despesas sejam necessárias à atividade da empresa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Insatisfeita com a decisão a empresa contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 494/535) no qual argumenta posicionamentos do CARF no sentido de dar créditos nas glosas realizadas pela fiscalização. Como prova juntou laudo técnico sobre a cadeia produtiva da indústria sucroenergética, fls 604/754.

Observo ainda que o Termo de Verificação Fiscal esta nas fls. 368/380 seguido de anexos complementares, o Despacho Decisório esta nas fls. 391/395 e a Manifestação de Inconformidade esta nas fls. 415/432.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade. Não há preliminares a serem apreciadas.

I - DO CONCEITO DE INSUMOS

Inicialmente, importa destacar que, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do conceito mais amplo de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda, posto que o judiciário também tem entendido que cabe a relativização do conceito de insumos analisando caso a caso, conforme veremos.

Nesse sentido o conceito de insumos, no âmbito do PIS/PASEP e COFINS, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/PASEP e da COFINS por inequívoca previsão normativa: das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o tema é importante destacar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco com o seguinte posicionamento:

"Por outro lado, nas contribuições, o §11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo

perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física.

Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado "insumo". **Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a "produção ou fabricação", vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos. (grifei)**

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo "insumo" não tem um sentido único; a sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.

(...)

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI." ¹

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Tal matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), vejamos a decisão:

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. 543C 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

¹ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Revista I Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul./ago. 2008.

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. 543C 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. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Conforme se verifica, o STJ relativizou o conceito, atribuindo a análise do caso concreto a responsabilidade por decidir a **essencialidade e a relevância**, afastando, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Assim, o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

O conceito formulado pelo STJ, baseado na essencialidade e relevância é de grande abrangência e não está vinculado a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangíveis e etc), de forma que a modalidade de creditamento sobre a aquisição de insumos deve ser vista como regra geral de apuração de créditos para as atividades de produção de bens e de prestação de serviços, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei.

Em suma, o REsp 1.221.170 consignou dois importantes posicionamentos acerca do conceito de insumo contrário ao que constava nas instruções normativas 247/02 e 404/04: (i) a possibilidade de creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, assim como (ii) o afastamento expresso de qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem para que se permita o creditamento.

Por oportuno e não menos relevante, é importante trazer o que foi proposto pelo ilustre Ministro Mauro Campbell em relação ao “Teste de Subtração”² no julgamento do REsp 1.221.170, pois muito embora não conste na tese firmada pelo STJ, a Receita Federal entendeu que corresponde a uma importante ferramenta para identificar a essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo, quando publicou o Parecer Normativo COSIT 5/18 uniformizando o seu entendimento sobre o conceito de insumos para fins da apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS e COFINS.

Entendo que andou bem o STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, que de forma clara determina a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de

² Segundo o voto do ministro Mauro Campbell, seriam considerados insumos os bens e serviços "cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes".

insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Sendo de relevante importância a fase instrutória do processo administrativo.

II- QUESTÕES PROCESSUAIS

Esclarecido o posicionamento desta relatoria, passamos a analisar o caso concreto posto em julgamento acerca das glosas que foram objeto de recurso.

Inicialmente cabe esclarecer as questões processuais pertinentes ao que envolve o processo administrativo fiscal, sendo imperioso destacar que independente do conceito de insumos para crédito do PIS e da COFINS adotado por esta relatoria, a ausência de provas ou a ausência de impugnação específica terá como resultado a manutenção da glosa.

No caso em tela cabe a análise da dinâmica processual que envolve o pedido feito pelo contribuinte, a fiscalização realizada pela Receita Federal para análise do pedido, o Despacho Decisório acerca do pedido, a impugnação ao Despacho decisório, o julgamento da DRJ acerca da impugnação realizada e o Recurso Voluntário dirigido a 2ª instância – CARF.

No que se referem as matérias processuais que deve ser levada em consideração no julgamento do caso há as questões relacionadas a produção das provas e a impugnação específica das glosas realizadas pela fiscalização, sendo certo que a ausência de impugnação específica envolve, preclusão processual, ausência de contraditório e supressão de instâncias.

Sobre as provas a serem produzidas, nos casos em que a fiscalização alegou ausência de informações previamente solicitadas e a empresa contribuinte não as apresentou junto com a Manifestação de Inconformidade, prevalece o entendimento de que o ônus da prova é do contribuinte.

A oportunidade de apresentar as provas aqui discutidas esta prevista na legislação do processo administrativo fiscal, Decreto n.º 70.235 que assim determina:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Parágrafo único. [\(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A comprovação do seu direito ao ressarcimento, com a apresentação de toda a documentação necessária a dar respaldo ao pedido é ônus do contribuinte sendo esse o

entendimento amplamente abordado pela jurisprudência do CARF. Nesse sentido foi julgado o acórdão n.º **3302-006.926**, de relatoria do conselheiro Raphael Madeira Abad, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF DESACOMPANHADA DE PROVAS CONTÁBEIS E DOCUMENTAIS QUE SUSTENTEM A ALTERAÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção do despacho decisório que não homologou o pedido de restituição deve ser mantido, sendo que o momento legalmente previsto para a juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente, especialmente notas fiscais ou documentos contábeis, é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado.

Conforme acima já mencionado, cabe ao contribuinte impugnar e especificar as suas razões que justificariam a reforma do Despacho Decisório. O diploma legal, Decreto n.º 70.235 de 1972, é claro ao estabelecer que a ausência de impugnação induz a preclusão, vejamos:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Feitas essas considerações, passamos agora a análise das rubricas que foram alvo de glosas por parte do fisco, ora objeto do pedido de ressarcimento/compensação. Para melhor visualização e didática do voto irei dispor das glosas na ordem e de forma semelhante como elas foram tratadas no Recurso Voluntário em conjunto com as razões da fiscalização para negativa do crédito.

IV.3 Das despesas portuárias e de armazenagem

Despesas Portuárias - Serviços de embarque do açúcar em navios e serviços de despacho aduaneiro.

RV: O acórdão recorrido manteve a glosa indevida de insumos nos termos do TVF, fundamento do Despacho Decisório, no que se refere aos dispêndios com frete, armazenagem e demais despesas portuárias.

57. Merece destaque o fato de que que o CARF já firmou posicionamento no sentido de conferir direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os dispêndios ocorridos com a armazenagem e serviços portuários, conforme se depreende das ementas abaixo colacionadas:

"CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. ABRANGÊNCIA E LIMITES. Concedem o crédito das contribuições ao PIS e à COFINS os serviços de armazenagem, sendo a esta inerentes os serviços portuários que compreendem dispêndios com serviços de carregamento, armazenagem na venda, emissão notas fiscais de armazenamento/importação e serviços de medição de

equipamentos portuários." (Acórdão n.º 3402-002.443; Sessão realizada em 19.08.2014; 2 Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF)

"Os custos incorridos com serviços de desestiva/produção (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado), geram créditos dedutíveis da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou passíveis de ressarcimento." (Acórdão n.º 3301-002.061; Sessão realizada em 25.09.2013; 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF)

58. Importante salientar que os produtos produzidos pela RECORRENTE são altamente delicados, posto que o álcool é material que entra facilmente em combustão, ao passo em que o açúcar exige delicado manuseio para que não sofra perda de suas propriedades químicas em contato com inapropriada umidade.

59. Diante disso, torna-se patente a imprescindibilidade de despesas portuárias elevadas com movimentação e acondicionamento para armazenagem do açúcar e álcool, configurando dispêndio imprescindível a conclusão do processo produtivo, sem o qual todo o produto seria perdido e a empresa RECORRENTE não conseguira se manter no mercado.

60. Portanto, demonstrada a essencialidade dos dispêndios portuários para armazenagem, tais despesas se enquadram no conceito de insumo, visto que necessários à realização da operação da RECORRENTE, razão pela qual a rubrica ora combatida deve ser integralmente cancelada.

Verifico que aqui a glosa deve ser tratada com base no critério de essencialidade e relevância, que conforme inicialmente foi exposto teve seu entendimento sedimentado pelo STJ em sentido contrário ao entendimento do julgador de piso.

Em julgamento recente desta turma, o conselheiro relator Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, no acórdão n.º 3201-006.374, assim julgou:

(...)

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, dão direito ao creditamento. (...)

Para o caso deve-se trazer como referência, o contido no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 o qual apresenta a seguinte redação:

“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.”

Compreendo que tais despesas podem ser enquadradas como despesas de logística e mesmo na venda geram direito ao crédito. Neste sentido fundamento com decisão desta Turma, em composição distinta da atual, proferida por maioria de votos e ementada nos seguintes termos:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR).

(...)

DESPESAS PORTUÁRIAS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Os gastos logísticos na aquisição de insumos geram direito ao crédito, como componentes do custo de aquisição. Tendo em vista o Resp 1.221.170/PR, os gastos logísticos essenciais e/ou relevantes à produção dão direito ao crédito. Incluem-se no contexto da produção os dispêndios logísticos na movimentação interna ou entre estabelecimento da mesma empresa. Os gastos logísticos na operação de venda também geram o direito de crédito, conforme inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.” **(Processo n.º 10880.953117/2013-14; Acórdão n.º 3201-004.164; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; Redator designado Marcelo Giovani Vieira; sessão de 28/08/2018)**

Do voto transcrevo:

“No caso dos gastos logísticos na venda, entendo que estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Entendo que são termos cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda.

Assim, tais dispêndios logísticos estão inseridos no direito de crédito, respeitados os demais requisitos, tais como que o serviço seja feito por pessoas jurídicas tributadas pelo PIS e Cofins.

Em complemento, novamente, sirvo-me do recente entendimento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão n.º **9303-008.304**:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/03/2005

CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

(...)

DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral. (...)” **(Processo n.º 13888.001244/2005-36; Acórdão n.º 9303-**

008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019)

Esse também é o meu entendimento e por essa razão voto por reverter a glosa com as despesas portuárias com serviços de embarque do açúcar em navios e serviços de despacho aduaneiro.

IV.4. Dos combustíveis e graxas utilizados no transporte de insumos e produtos

Combustíveis –

O relatório fiscal glosou essa despesa pelo seguinte motivo: Foram glosados combustíveis como álcool hidratado, óleo diesel, gasolina, gás liquefeito de petróleo, óleos e graxa utilizados em veículos, não fazendo parte do processo produtivo.

O Manifesto de inconformidade impugnou a glosa alegando que:

(...) O mesmo se diga com relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial.

Não há como se negar que a atividade agroindustrial integrada demanda grandes espaços, e, por isso mesmo, uma movimentação muito grande de máquinas e veículos, seja na colheita e nos transportes 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.

(...)

Todo esse transporte se faz em sua grande parte por meio de veículos próprios e de terceiros movidos à gasolina ou álcool ou, na hipótese de ônibus, óleo diesel. Sem combustível, portanto, não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar.

Sem o plantio correto e tratos culturais constantes é lógico e consentâneo que a deficiente não produziria a cana-de-açúcar, único insumo por ela utilizado para a industrialização do açúcar e do álcool, conseqüentemente nada terá ela para exportar.

Nessas condições, resta patente que os combustíveis se consubstanciam em verdadeiro insumo de produção intrinsecamente ligados ao processo agroindustrial e, conseqüentemente, à atividade da Manifestante.

E o acórdão debatido tratou dos seguintes pontos:

No tocante aos combustíveis, nota-se que eles são utilizados tanto na manutenção quanto para movimentação (energia) de materiais, máquinas, equipamentos e de trabalhadores. Nesse caso, os mesmos não se subsumem ao conceito jurídico de insumo, posto que são empregados unicamente para movimentar a matéria prima, os produtos em elaboração, ou os produtos finais, sem exercer qualquer ação de transformação sobre eles. Por não serem consumidos durante a obtenção do produto em fabricação, caracterizam-se, meramente, como despesa operacional e não tem previsão legal para gerar o crédito das contribuições.

Nesse sentido, comungo do mesmo entendimento proferido no Acórdão nº **9303-008.304**, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, vejamos:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/03/2005

**CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS.
APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

Os custos/despesas com a lavoura canavieira incorridos com as oficinas, tais como: combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar; materiais elétricos para emprego nas atividades: balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulada. (...)” (Processo n.º 13888.001244/2005-36; Acórdão n.º 9303-008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019).

Dentro dessas razões voto por reverter as glosas relacionadas aos combustíveis utilizados dentro da etapa agrícola (óleo diesel e gasolina para utilização nos caminhões e máquinas agrícolas).

Graxas -

Sobre esse tema, a glosa foi realizada porque no entender da fiscalização a graxa não é um tipo de lubrificante, contudo, verifico que a jurisprudência administrativa entende ser a graxa um tipo de lubrificante e por essa razão esta previsto na legislação (art. 3º, II, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003)³ o direito a crédito.

Nesse sentido, vejamos destaque do acórdão n.º **9303-004.918** de relatoria do conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

Reconhecemos também o direito ao crédito relativo aos **gastos com aquisição de materiais de limpeza**, por se tratar de item essencial diretamente ligado à manutenção do processo produtivo, e nas **aquisições de graxa**, por expressa previsão legal (art. 3º, II, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003), que reconhece tal direito em relação às aquisições de lubrificantes.

Esse também é o meu entendimento e por essa razão revento a glosa de despesas com lubrificantes (graxa).

IV.5. Dos dispêndios com extintores, serviços de análise, tonéis de álcool, embalagens para transporte, despesas com laboratório, produtos químicos e os insumos indiretos em geral

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi

TVF:

(7) — Para os meses de abril e maio foram glosados os Centros de Custo de armazenagem constante da coluna "Descrição Centro Custo" como sendo Armazém de Açúcar e **Tonéis de Álcool por não se tratar de armazenagem na operação de venda, conforme previsão legal para aproveitamento de créditos.**

(17) — Para o mês de junho, por não se tratar de insumo, foram glosados os itens identificados na coluna "Descrição Tipo de Despesa- como: Adubos e Fertilizantes e Herbicidas; Herbicidas e Inseticidas; Despesas Portuárias; Material de Expediente; Material de Limpeza; Material para Acondicionamento; Transporte de Resíduos Industriais; Uniformes e Materiais Segurança do Trabalho. Em Mão de Obra de Manutenção P. foram glosadas as notas fiscais das empresas Montipa Jateamento e Pintura (construção civil); Rodrigues & Rodrigues (construção civil); Moex SC Ltda (construção civil); Silvio Ricardo de Oliveira (hidrojateamento); **Yolanda Garruti da Cruz (extintor de incêndio)**; Luis Carlos Garcia Valparaiso (fabricação de moveis) e Transporte e Serviço Agrícola Bezerra (transporte).

Sobre os **serviços de análise e insumos indiretos em geral**, não houve uma individualização acerca das despesas e por ausência de detalhamento sobre quais serviços e a sua utilização dentro do processo produtivo de maneira específica, deixo de me manifestar.

Por entender que os dispêndios com extintores (manutenção e recarga), inclui-se no conceito de insumos passíveis de geração de crédito nas contribuições não cumulativas, pelo fato da necessidade de cumprir com exigência legal do porte de extintores, assim como os tonéis de álcool, é inegável a essencialidade e relevância no processo produtivo da empresa que tem como atividade fim a produção de açúcar e álcool (industrial e carburante), além de vender produtos derivados da fabricação de ambos, como bagaço e melaço.

Em sendo relevante para atividade da empresa, voto por reverter as glosas dos dispêndios com extintores de incêndio e com tonéis de álcool, sendo este compondo o ativo imobilizado, na medida de sua depreciação.

Embalagens para transporte

TVF: Dessa maneira, verifica-se que o termo insumo é gênero que abarca componentes aplicados direta e indiretamente na produção e, por isso, tem sido dividido em dois distintos subgêneros, quais sejam, os "insumos diretos" e "insumos indiretos". Em consequência, por exemplo, são:

1) **Insumos diretos de produção: matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, etc., e**

2) Insumos indiretos de produção: energia elétrica, combustíveis, lubrificantes, manutenção de máquinas, aluguéis, etc. Essa maneira de entender o termo insumo se apresenta, de forma tácita, tanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, na sua versão atual, quanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2002, ambas com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, bem como nas IN SRF nº 247, de 2002, na versão dada pela IN SRF nº 358, de 2003, e nº 404, de 2004 (negritamos).

Essa maneira de entender o termo insumo se apresenta, de forma tácita, tanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, na sua versão atual, quanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2002, ambas com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, bem como nas IN SRF nº 247, de 2002, na versão dada pela IN SRF nº 358, de 2003, e nº 404, de 2004 (negritamos)

Visto dessa maneira fica claro que, em regra, somente os insumos diretos de produção podem permitir o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

(...)

RV: 67. O acórdão ora atacado também manteve a glosa do créditos sobre despesas de manutenção de extintores, serviços de análise, manutenção de tonéis de álcool, **embalagens para transporte**, despesas com laboratório, produtos químicos e insumos indiretos em geral, como serviços de controle de pragas, coleta de torta de filtro e transporte de resíduos.

68. Tais glosas não devem prevalecer, pois todos os insumos glosados apresentam relação de pertinência e essencialidade como processo produtivo.

Quando o TVF se referiu a material de embalagem, classificou como sendo “Insumos diretos de produção”, assim distinguindo-o dos “Insumos indiretos”. Tal distinção contribuiu para o desfecho posto, de que apenas os “Insumos diretos” permitem o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Diante de tal permissão ao crédito, não há lógica, ou ao menos, não restou claro e evidente o que levou a recorrente ter incluído esta rubrica (embalagem para transporte) neste tópico.

Sendo assim deixo de apreciar por ausência do objeto, e não conheço desta parte do recurso.

Materiais de Laboratórios

Sobre o tema o Termo de Verificação fiscal destacou que:

(15) — Glosados materiais e equipamento para laboratórios por não se tratar de insumo.

Sobre o tema há entendimento no CARF quanto a possibilidade de crédito, conforme se verifica no acórdão n.º **3201-005.725**, de relatoria do conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, vejamos:

IV.1.h – Custos com Materiais de Laboratório e Sanitários

O processo industrial da Recorrente, por envolver alimentos de origem animal, está submetido aos mais diversos controles de qualidade que visam garantir não só a qualidade das matérias-primas e insumos utilizados na atividade industrial, mas também a qualidade do produto final objeto de venda. (e-fl. 1928)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com materiais de laboratório e sanitários.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO. Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a

aquisição dos seguintes bens e serviços: águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouging" e tratamento de água, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante. **CARF, Acórdão n.º 3402-004.076 do Processo 10880.730171/2012-02, Data 27/04/2017.**

COFINS. CRÉDITO. INSUMOS. Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre (i) calços para alinhamento de equipamentos rotativos; (ii) Equipamento de proteção individual e óculos; (iii) insumos utilizados em análises químicas em laboratório; (iv) serviços com movimentação de materiais. Considerando ainda o Teste de Subtração, não cabe a constituição de crédito das contribuições para o item gastos com combustível empregado no transporte de pessoal, vez que não há nos autos a vinculação desse transporte ao processo produtivo do sujeito passivo. **CARF, Acórdão n.º 9303-007.864 do Processo 12585.720420/2011-22, Data 22/01/2019.**

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com materiais de laboratório e sanitário (higienização da unidade produtiva).

Nesse contexto voto por reverter a glosa de custos relacionados a gastos com materiais de laboratórios.

Insumos Industriais – Compras de produtos químicos utilizados em tratamento da água da caldeira e na torre de resfriamento.

Nesse ponto, dado a atividade fim da empresa entendo que a utilização dos produtos químicos é essencial e relevante.

Nesse mesmo sentido cito o acórdão n.º **3201-005.304**, de relatoria do conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira e destaco as suas razões:

Como relatado linhas acima, a contribuinte não questiona o conceito de insumo empregado pelo Fisco e tampouco asseverou seu próprio entendimento, apenas pretende crédito de todos os gastos incorridos em sua atividade empresarial.

Nada obstante, a descrição de alguns dos dispêndios permite concluir pela sua essencialidade ou relevância face à atividade industrial desenvolvida.

Dessa forma revertem-se as glosas relativas a:

Transporte de resíduo industriais Serviço de dedetização, desde que nas instalações da atividade produtiva; Produtos químicos, desde que utilizados na limpeza de instalações industriais;

Produtos químicos específicos para tratamento de águas. (grifei)

Outros bens e serviços pretensamente utilizados nas atividades industriais carecem de comprovação, ônus do qual não se desincumbiu a recorrente.

Assim, entendo por reverter a glosa relacionada aos produtos químicos utilizados no tratamento de água de caldeira e torre de resfriamento.

IV.6. Do arrendamento de propriedade rural

Sobre o arrendamento de propriedade rural em específico não há no Termo de Verificação fiscal qualquer glosa, o que mais se assemelha a esse tipo de despesa são “aluguéis de imóveis pago a pessoa física” (vide recorte da planilha glosas efetuadas pela fiscalização nas despesas utilizadas para créditos de pis/p cofins não cumulativos 2º trimestre 2006 nas e-fls. 297 e 349).

SP RIBEIRAO PRETO DRJ										MUNDIAL - AÇÚCAR E ALCOOL S/A - CNPJ 06 225 5950001-60										Fl. 275															
ANEXO I - GLOSAS EFETUADAS PELA FISCALIZAÇÃO NAS DESPESAS UTILIZADAS PARA CRÉDITOS DE PIS/PIS COFINS NÃO CUMULATIVOS 2º TRIMESTRE 2.006																																			
A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
1	GLOSAS	MES	DA CON	Data	Nº	Fiscal	CNPJ	Rezao Social	Conta	DT	Descrição	tipo	Despesa	C/C	Descrição	Centro	Custo																		
741	6	1.ABR	2	27/04/2006	352	002.016.822/0001-85	ROSA & TOSHIMITSU LTDA - ME		41301834	1834	MATERIAS DE MANUTENCAO		4130	BALANCA DE CANA																					
742	8	1.ABR	2	07/04/2006	269533	062.969.951/0001-20	RPL ROLAMENTOS PAULISTA LTDA		33121834	1834	MATERIAS DE MANUTENCAO		3312	MECANIZACAO DE MAQUINAS MEDIAS																					
743	12	1.ABR	2	11/04/2006	269721	062.969.951/0001-20	RPL ROLAMENTOS PAULISTA LTDA		1103030001	1834																									
744	12	1.ABR	2	11/04/2006	269726	062.969.951/0001-20	RPL ROLAMENTOS PAULISTA LTDA		1103030001	1834																									
745	12	1.ABR	2	24/04/2006	271384	062.969.951/0001-20	RPL ROLAMENTOS PAULISTA LTDA		1103030001	1834																									
746	2	1.ABR	5	03/04/2006	3	004619908000005	SERGIO RUBENS LUPATO CONTRADO		15202111	2111	ALUGUEIS DE IMOVEIS		1520	SERVICOS MEDICOS																					
747	9	1.ABR	4	03/04/2006	4	004619908000005	SERGIO RUBENS LUPATO CONTRADO		15201901	1950	ENERGIA ELETRICA (OUTROS)		1520	SERVICOS MEDICOS																					
748	6	1.ABR	3	07/04/2006	169	056.896.558/0001-51	SERMESP S/C LTDA		45101405	1405	MAO DE OBRA DE MANUT - PJ		4510	OFICINAS ELÉTRICAS																					
749	6	1.ABR	3	07/04/2006	190	056.896.558/0001-51	SERMESP S/C LTDA		45101405	1405	MAO DE OBRA DE MANUT - PJ		4510	OFICINAS ELÉTRICAS																					
750	10	1.ABR	2	12/04/2006	55160	033.453.598/0251-18	SHELL BRASIL LTDA		1103030001	1825																									
751	10	1.ABR	2	12/04/2006	55160	033.453.598/0251-18	SHELL BRASIL LTDA		1103030001	1825																									
752	10	1.ABR	2	12/04/2006	55160	033.453.598/0251-18	SHELL BRASIL LTDA		1103030001	1825																									
753	10	1.ABR	2	12/04/2006	55160	033.453.598/0251-18	SHELL BRASIL LTDA		1103030001	1825																									
754	10	1.ABR	2	19/04/2006	55162	033.453.598/0251-18	SHELL BRASIL LTDA		1103030001	1825																									
755	10	1.ABR	2	26/04/2006	56771	033.453.598/0251-18	SHELL BRASIL LTDA		1103030001	1825																									
756	12	1.ABR	2	12/04/2006	74280	062.576.749/0001-39	SVA IND COM DE ARTEF ARAME ACO LTDA		1103030001	1834																									
757	13	1.ABR	2	04/04/2006	16933	068.139.104/0001-15	SIL PAR COMERCIAL E PARAFUSOS LTDA		1103030001	1834																									
758	13	1.ABR	2	04/04/2006	16933	068.139.104/0001-15	SIL PAR COMERCIAL E PARAFUSOS LTDA		1103030001	1834																									
2405	3	3.JUN	3	22/06/06	15096	05523923000108	LOPES DIESEL COMERCIO DE		33201405	1405	MAO DE OBRA DE MANUT. P.		0	(vazio)																					
2406	3	3.JUN	2	26/06/06	15226	05523923000108	LOPES DIESEL COMERCIO DE		32401834	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2407	3	3.JUN	3	26/06/06	15226	05523923000108	LOPES DIESEL COMERCIO DE		32401405	1405	MAO DE OBRA DE MANUT. P.		0	(vazio)																					
2408	6	3.JUN	6	27/06/06	8192	108624118000005	LUCCIANO VERDINEZA		19221113	12113	ALUGUEIS MAQUINAS E EQUIP		1392	SEGURANCA PATRIMONIAL																					
2409	4	3.JUN	3	19/06/06	304	038807913000197	LUIZ CARLOS GARCIA VALPAR		42701405	1405	MAO DE OBRA DE MANUT. P.		0	(vazio)																					
2410	4	3.JUN	2	30/06/06	156	038807913000197	LUIZ CARLOS GARCIA VALPAR		33701831	1831	MATERIAS MANUTENCAO CIVI		0	(vazio)																					
2411	4	3.JUN	3	30/06/06	329	038807913000197	LUIZ CARLOS GARCIA VALPAR		33701414	1414	MAO DE OBRA DE MANUT. P.		0	(vazio)																					
2412	8	3.JUN	2	05/06/06	988	057292823000155	LUIZ MONTANHERA ME		33401834	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2413	8	3.JUN	2	05/06/06	987	057292823000155	LUIZ MONTANHERA ME		33131834	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2414	8	3.JUN	2	23/06/06	989	057292823000155	LUIZ MONTANHERA ME		34301829	1829	MATERIAS ELETRICOS		0	(vazio)																					
2415	8	3.JUN	2	30/06/06	1005	057292823000155	LUIZ MONTANHERA ME		33401834	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2416	8	3.JUN	2	30/06/06	1006	057292823000155	LUIZ MONTANHERA ME		33201834	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2417	2	3.JUN	5	06/06/06	6784	439556308000020	LUIZ SHIGUEMARI NISHIDA		13512111	2111	ALUGUEIS DE IMOVEIS - PF		1351	ADMINISTRACAO UNIDADE																					
2418	8	3.JUN	2	21/06/06	4390	005799249000122	MAKSOLO EQUIPAMENTOS AGRÍ		1103030001	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2419	8	3.JUN	2	21/06/06	4390	005799249000122	MAKSOLO EQUIPAMENTOS AGRÍ		1103030001	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2420	8	3.JUN	2	21/06/06	4390	005799249000122	MAKSOLO EQUIPAMENTOS AGRÍ		1103030001	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2421	8	3.JUN	2	21/06/06	4390	005799249000122	MAKSOLO EQUIPAMENTOS AGRÍ		1103030001	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2422	8	3.JUN	2	21/06/06	4390	005799249000122	MAKSOLO EQUIPAMENTOS AGRÍ		1103030001	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2423	8	3.JUN	2	21/06/06	4390	005799249000122	MAKSOLO EQUIPAMENTOS AGRÍ		1103030001	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2424	8	3.JUN	2	21/06/06	4390	005799249000122	MAKSOLO EQUIPAMENTOS AGRÍ		1103030001	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2425	8	3.JUN	2	21/06/06	4390	005799249000122	MAKSOLO EQUIPAMENTOS AGRÍ		1103030001	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2426	8	3.JUN	2	21/06/06	4390	005799249000122	MAKSOLO EQUIPAMENTOS AGRÍ		1103030001	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2427	8	3.JUN	2	21/06/06	4390	005799249000122	MAKSOLO EQUIPAMENTOS AGRÍ		1103030001	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2428	8	3.JUN	2	19/06/06	17115	007739474000107	MANHATAN COMERCIO DE DESE		1103030001	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2429	4	3.JUN	2	09/06/06	155986	067860170001010	MARANCHETTI & MARRE LTDA		1103030001	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2430	9	3.JUN	2	09/06/06	155986	067860170001010	MARANCHETTI & MARRE LTDA		1103030001	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					
2431	13	3.JUN	2	23/06/06	1132	002400188000110	MARIA JOSE DO PRADO MARQU		1103030001	1834	MATERIAS MANUTENCAO		0	(vazio)																					

Consta no TVF:

- (1) - valores informados como sendo Aluguéis de Veículos foram glosados por falta de previsão legal. (2) - valores informados como sendo de aluguéis pagos á pessoas físicas, não havendo previsão legal. Ambos com base na fundamentação legal: art. 30, IV da lei 10.637/2002: *aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.*

Em relação a este tópico a DRJ se pronunciou da seguinte forma:

2.2.3 Das Despesas com Arrendamento Agrícola

Quanto às glosas relativas às **despesas com aluguel de propriedade agrícola**, a interessada defendeu tese no sentido de que, numa conceituação mais ampla, a propriedade rural pode ser considerada um prédio rústico e, assim sendo, as despesas com seu aluguel geram direito ao creditamento da contribuição não-cumulativa, a teor do que dispõe o art. 3º, inc. da Lei n.º 10.833/2003, normatizado pelo art. 8º, inciso II, alínea "b", da citada IN SR.F n.º 404/2004, e devidamente observado pela autoridade fiscal, in verbis:

(...)

Em que pesem os argumentos apresentados na manifestação, constata-se que a espécie não comporta a amplitude de interpretação pretendida pela contribuinte.

É que, como é de amplo conhecimento, as normas que criam direitos em matéria tributária devem ser interpretadas de forma restritiva. Isto porque tais direitos implicam, em última análise, em renúncia fiscal a favor de uns em detrimento do interesse público da arrecadação de tributos. Nesse sentido, ao intérprete/aplicador destas normas não é dado o direito de ampliar o alcance dos benefícios criados pelo legislador ordinário, sob pena de estendê-los a quem ele não quis alcançar, mormente quando se trata de autoridade administrativa.

Destarte, o direito à apuração de créditos da contribuição não cumulativa só alcança as despesas de aluguéis de prédios (obviamente, utilizados nas atividades da empresa), no sentido estrito da palavra, que não abrange a propriedade rural.

Esta Turma de Julgamento, já decidiu que o arrendamento rural, dá direito ao crédito, quando o arrendador for pessoa jurídica. Isso com base em precedente Da Câmara Superior de Recursos Fiscais, vejamos:

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

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

COFINS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE E PERTINÊNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

No caso, deve ser mantido o acórdão recorrido no reconhecimento dos créditos de COFINS sobre as despesas com: cultivo da cana de açúcar; armazenagem; e com manutenção.

Além disso, também deve ser reconhecido o direito ao crédito com as despesas incorridas com o arrendamento rural, com base no inc. IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)” (Processo nº 13888.001431/2005-10; Acórdão nº 9303-009.286; Relatora Conselheira Vanessa Marini Cecconello; sessão de 13/08/2019) (grifo nosso)

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/03/2005

(...)

DESPESAS/CUSTOS. ARRENDAMENTO. TERRA. PESSOA JURÍDICA. PRODUÇÃO. MATÉRIA-PRIMA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com arrendamento rural de terras, de pessoas jurídicas, para produção da matéria-prima destinada à produção/fabricação dos produtos, objetos da atividade econômica explorada pelo contribuinte, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.”

(Processo n.º 13888.001244/2005-36; Acórdão n.º 9303-008.304; Relator
Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019)

Partindo destas premissas, passo a tecer minhas considerações.

Pelo teor da decisão recorrida, o direito foi negado pela DRJ, pelo fato de que as despesas com aluguéis de “prédios”, conforme Inciso IV do Art. 3º das Leis 10.637 e 10.833, no sentido estrito da palavra “prédio”, não abrange a propriedade rural.

Ocorre que em detida análise ao processo, o fato culminante para se manter a glosa desta rubrica, o que entendo estar alinhado com a verificação fiscal, é o fato do arrendador ser pessoa física, o que é vedado pela legislação à luz do § 3º, Inciso I do mencionado Art. 3º das Leis 10.637 e 10.833. Desta forma a glosa deve ser mantida.

IV.7. Do frete entre estabelecimentos da mesma empresa

Sobre o frete partiremos da premissa que o recorrente esta defendendo a possibilidade de crédito no insumo serviço de transporte, conforme a própria recorrente fez constar: “*Ora, o transporte do álcool e do açúcar, da lavoura para a indústria (...)*”.

Dentro desse contexto em que se analisa o serviço de frete do álcool e do açúcar, da lavoura para a indústria, entendo pela essencialidade e relevância dentro da atividade fim da empresa.

Sobre esse assunto há decisão já citada no seguinte sentido:

DESPESAS PORTUÁRIAS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Os gastos logísticos na aquisição de insumos geram direito ao crédito, como componentes do custo de aquisição. Tendo em vista o Resp 1.221.170/PR, os gastos logísticos essenciais e/ou relevantes à produção dão direito ao crédito. Incluem-se no contexto da produção os dispêndios logísticos na movimentação interna ou entre estabelecimento da mesma empresa. Os gastos logísticos na operação de venda também geram o direito de crédito, conforme inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.” (Processo n.º 10880.953117/2013-14; Acórdão n.º 3201-004.164; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; Redator designado Marcelo Giovani Vieira; sessão de 28/08/2018)

Por essas razões voto por reverter as glosas relacionadas ao serviço de frete do álcool e do açúcar, da lavoura para a indústria.

IV.8. Da depreciação de bens utilizados na fase agrícola

O Recurso voluntário defende ser indevida a glosa de créditos em relação a depreciação de máquinas, veículos e equipamentos utilizados na fase agrícola do processo industrial.

Sobre essa despesa o Termo de Verificação fiscal destacou que:

TVF: (16) - Neste item foram glosadas as despesas de depreciação vinculadas a área agrícola, e Moveis e Utensílios Escritório/Domestico e os valores não identificados, no mês de junho. O inciso III do § 10 do art. 3º da Lei 10.637/02 prevê encargos de depreciação com máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo

imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados á venda. **Portanto, não foi aceito depreciação com veículos por não se tratar de máquina.** Máquinas agrícolas e móveis e utensílios não são utilizados na produção dos bens destinados à venda.

Sobre o tema a legislação tem a seguinte previsão:

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

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês. (...)

Tais incisos do Art. 3º assim dispõem:

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**

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Como se vê, no que se refere as despesas incorridas com depreciação, em alusão ao disposto nestes incisos, pouco importa onde ocorre e se inicia a produção, se na fase agrícola ou industrial, “ambas vão desde a "produção" de algo intimamente ligado à natureza até a "fabricação" de algo obtido a partir dela” (Greco, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário — RDTF — n.º 34, Ed. Fórum. p. 27/30." (grifou-se).

O legislador não fez tal distinção, e nem poderia, dado que em ambas as fases estão contempladas as operações pertinentes a agroindústria.

Sobre os encargos de depreciação de bens utilizados na fase agrícola, foi julgado o acórdão n.º **3201.005.311**, de relatoria do conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, com a seguinte ementa:

VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO E DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação a veículos, máquinas e equipamentos adquiridos e utilizados em etapas pertinentes e essenciais à produção e à fabricação de produtos destinados à venda, conforme disciplinado pela Secretaria da Receita Federal em sua legislação (IN SRF n.º 457/2004).

Diante o exposto, reverto a glosa dos créditos em relação a depreciação de máquinas, veículos e equipamentos utilizados na fase agrícola do processo industrial, exceto os valores não identificados, no mês de junho/2006.

IV.9. Da energia elétrica paga à pessoa física

Sobre esse item a fiscalização ressaltou que: (9) - Energia Elétrica — pagamentos à Sergio Rubens Lupato, pessoa física.

A recorrente trás as seguintes argumentações no seu recurso:

103. Também não deve proceder a glosa pretendida pela Fiscalização quanto à energia elétrica paga à pessoa física.

104. Inicialmente, vale dizer que não há na legislação vigente, notadamente no art. 3º, inciso III, da Lei 10.833/2003, qualquer distinção entre a energia elétrica adquirida de pessoa física ou jurídica para fins de apropriação de créditos da COFINS:

(...)

105. Logo, a interpretação atribuída pela Fiscalização aos créditos decorrentes de decorrentes de despesas com energia elétrica extrapola o conteúdo do art. 3º, III, da Lei 10.833/2003.

106. Não bastasse isso, veja-se que a pessoa física deve ser equiparada à pessoa jurídica quando, em nome individual, explore, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiro de bens ou serviços.

107. Nesse sentido, determina o art. 150 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR):

"Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei n.º 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º). § 1º São empresas individuais: {— II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b")"

108. Assim, não deve ser mantida a glosa pretendida pela Fiscalização, também em relação à energia elétrica paga a pessoas físicas.

Pelo que consta no Anexo I - glosas efetuadas pela fiscalização nas despesas utilizadas para créditos de pis/pas, e cofins não cumulativos 2º trimestre 2006, de fato consta como beneficiário o Sr. Sergio Rubens Lupato.

SP RIBEIRAO PRETO DRJ										MUNDIAL - AÇÚCAR E ALCOOL S/A - CNPJ 08.225.595/0001-60										FL 297																								
ANEXO I - GLOSAS EFETUADAS PELA FISCALIZAÇÃO NAS DESPESAS UTILIZADAS PARA CRÉDITOS DE PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS										2º TRIMESTRE 2.006																																		
A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L									
1	GLOSAS	MES	DA CONTA	Data	N. Fiscal	CNPJ	Rezo Social	Conta	DT	Descrição	Tipo Despesas	C/C	Descrição	Centro Custo	1	GLOSAS	MES	DA CONTA	Data	N. Fiscal	CNPJ	Rezo Social	Conta	DT	Descrição	Tipo Despesas	C/C	Descrição	Centro Custo	1	GLOSAS	MES	DA CONTA	Data	N. Fiscal	CNPJ	Rezo Social	Conta	DT	Descrição	Tipo Despesas	C/C	Descrição	Centro Custo
739	6	1	ABR	2	27/04/2006	952	002 016 882/0001-85	ROSA & TOSHIMITSU LTDA - ME		41301834	1834	MATERIAIS DE MANUTENCAO	4130	BALANCA DE CANA	740	6	1	ABR	2	27/04/2006	952	002 016 882/0001-85	ROSA & TOSHIMITSU LTDA - ME		41301834	1834	MATERIAIS DE MANUTENCAO	4130	BALANCA DE CANA	741	6	1	ABR	3	27/04/2006	953	002 016 882/0001-85	ROSA & TOSHIMITSU LTDA - ME		41301405	1405	MAO DE OBRA DE MANUT. - PJ	4130	BALANCA DE CANA
742	8	1	ABR	2	07/04/2006	269533	082 969 951/0001-20	RPL ROLAMENTOS PAULISTA LTDA		33121834	1834	MATERIAIS DE MANUTENCAO	3312	MECANIZACAO DE MAQUINAS MEDIAS	743	12	1	ABR	2	11/04/2006	269721	082 969 951/0001-20	RPL ROLAMENTOS PAULISTA LTDA		1103030001	1834				744	12	1	ABR	2	11/04/2006	269726	082 969 951/0001-20	RPL ROLAMENTOS PAULISTA LTDA		1103030001	1834			
745	12	1	ABR	2	24/04/2006	271384	082 969 951/0001-20	RPL ROLAMENTOS PAULISTA LTDA		1103030001	1834				746	2	1	ABR	5	03/04/2006	3	004619998000006	SERGIO RUBENS LUPATO CONRADO		15202111	2111	ALUGUEIS DE IMOVEIS	1520	SERVICOS MEDICOS	747	9	1	ABR	4	03/04/2006	4	004619998000006	SERGIO RUBENS LUPATO CONRADO		15201901	1901	SERVICOS MEDICOS	1520	SERVICOS MEDICOS
748	6	1	ABR	3	07/04/2006	189	056 896 558/0001-51	SERMESP S/C LTDA		45101405	1405	MAO DE OBRA DE MANUT. - PJ	4510	OFICINAS ELETRICAS	749	6	1	ABR	3	07/04/2006	190	056 896 558/0001-51	SERMESP S/C LTDA		45101405	1405	MAO DE OBRA DE MANUT. - PJ	4510	OFICINAS ELETRICAS															
750	10	1	ABR	2	12/04/2006	55160	033 453 598/0251-18	SHELL BRASIL LTDA		1103030001	1825				751	10	1	ABR	2	12/04/2006	55160	033 453 598/0251-18	SHELL BRASIL LTDA		1103030001	1825																		
752	10	1	ABR	2	12/04/2006	55160	033 453 598/0251-18	SHELL BRASIL LTDA		1103030001	1825				753	10	1	ABR	2	12/04/2006	55160	033 453 598/0251-18	SHELL BRASIL LTDA		1103030001	1825																		
754	10	1	ABR	2	12/04/2006	55162	033 453 598/0251-18	SHELL BRASIL LTDA		1103030001	1825				755	10	1	ABR	2	26/04/2006	36711	033 453 598/0251-18	SHELL BRASIL LTDA		1103030001	1825																		
756	12	1	ABR	2	10/04/2006	74280	082 576 749/0001-39	SIVA IND COM DE ARTEF ARAME ACO LTDA		1103030001	1834				757	13	1	ABR	2	04/04/2006	16933	068 139 104/0001-15	SL PAR COMERCIAL E PARAFUSOS LTDA		1103030001	1834																		
758	13	1	ABR	2	04/04/2006	16933	068 139 104/0001-15	SL PAR COMERCIAL E PARAFUSOS LTDA		1103030001	1834				759	13	1	ABR	2	17/04/2006	17309	068 139 104/0001-15	SL PAR COMERCIAL E PARAFUSOS LTDA		1103030001	1834																		
760	13	1	ABR	2	17/04/2006	17310	068 139 104/0001-15	SL PAR COMERCIAL E PARAFUSOS LTDA		1103030001	1834																																	

A recorrente pretende se creditar das despesas com aluguel de veículos enquadrando-a no conceito de “aluguel de máquinas e equipamentos” previsto na legislação.

Sobre esse tema, estou mudando o meu entendimento, posto que após análise mais detida sobre o conceito de veículo e atrelando-o a máquinas e equipamentos, entendo que a lei respalda o contribuinte nesse sentido.

Neste sentido, adoto como razão de decidir o mesmo entendimento que tive ao acompanhar o relator, o ilustre conselheiro Hécio Lafeté Reis, no acórdão **3201-008.741**, em Sessão realizada em 24/06/2021, onde em semelhança, julgamos a despesa com “aluguel de veículos comprovadamente utilizados nas atividades da pessoa jurídica”.

O Recorrente se contrapõe aduzindo que a glosa relativa às despesas com aluguel de veículos deve ser revertida, pois **o veículo alugado nada mais é que uma máquina ou equipamento utilizado na atividade da empresa.**

De acordo com o Dicionário Novo Aurélio (Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1999, p. 1279), dentre os significados do vocábulo “máquina”, encontram-se os seguintes: (...) “3. Veículo locomotor (...) 10. *Bras. SP GO* Automóvel”.

Segundo a Wikipédia, “**veículo** (do latim *vehiculum*) é uma máquina que transporta pessoas ou carga”, abrangendo, além dos automóveis, os caminhões, que vêm a ser o elemento ora analisado.

Nesse sentido, havendo autorização legal ao desconto de crédito em relação ao **aluguel de máquinas utilizadas nas atividades da empresa**, não se restringindo, portanto, à utilização no parque produtor ou fabril (produção), devem-se reverter as glosas relativas a aluguel de veículos comprovadamente utilizados nas atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei.

Desta feita, nos termos acima expostos, reverto a glosa com os dispêndios com Alugueis de Veículos (utilizados para verificação da plantação, análise, pulverização e até fertilização por aspersão), pagos a pessoa jurídica.

IV.11. Do equívoco no critério de rateio utilizado pela fiscalização

A Recorrente não trouxe tal alegação em sede de Manifestação de Inconformidade, tanto que a matéria sequer foi tratada pela decisão recorrida. Vejamos o que restou consignado pela DRJ neste aspecto:

DRJ: Inicialmente deve-se destacar: (i) que a contribuinte enquadrava-se, no período em análise, no regime da não cumulatividade para todos os seus produtos, com exceção do álcool para fins carburantes, cujas receitas permaneceram no regime cumulativo; e (ii) que o crédito analisado no presente processo está vinculado às receitas de exportação.

Nesse sentido impende consignar que na manifestação a interessada, apesar de deixar claro sua irrisignação contra todo o despacho decisório contestado, não apresentou qualquer argumentação contra o rateio dos créditos comuns, (vinculados às receitas do mercado interno cumulativas e/ou receitas do mercado interno não cumulativas e/ou receitas do mercado externo), aplicado pela fiscalização (em conformidade com o § 8º do art. 3º da Lei 10.833, de 2003) para a obtenção dos créditos passíveis de ressarcimento/compensação (vinculados às receitas de exportação).

A pretensão da Recorrente é reabrir matéria preclusa, o que é rejeitado pelo ordenamento processual civil em vigor, e rechaçado pelo Código de Processo Administrativo Fiscal de que trata o Decreto 70.235 de 1972, cujos arts. 16 e 17 assim prescrevem, *verbis*.

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993). (...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.(Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).”

A jurisprudência é pacífica na matéria:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/07/2007

INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente deduzida em manifestação de inconformidade. Opera-se a preclusão do direito alegar novos fatos em sede recursal. O limite da matéria em julgamento é delimitado pelo que vier a ser alegado em impugnação ou manifestação de inconformidade.” **(Processo n.º 10980.920569/2012-01; Acórdão 3003-001.812; Relatora Conselheira Ariene dArc Diniz e Amaral; sessão de 15/06/2021)**

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente deduzida em manifestação de inconformidade. Opera-se a preclusão do direito (alegar novos fatos em sede recursal. O limite da matéria em julgamento é delimitado pelo que vier a ser alegado em impugnação ou manifestação de inconformidade.” **(Processo n.º 10183.901236/2011-89; Acórdão n.º 3302-009.054; Relator Conselheiro Jorge Lima Abud; sessão de 25/08/2020)**

Significa dizer que as matérias que não foram contestadas por ocasião da Manifestação de Inconformidade são consideradas como não impugnadas e, em virtude da preclusão consumativa, tornaram-se definitivas na esfera do processo administrativo fiscal tributário.

Assim, voto por não conhecer das razões recursais do tópico.

Por fim, em relação ao direito ao crédito de PIS/COFINS vinculado à receita de exportação, onde em seu recurso (item IV.12) a recorrente discorre que:

Rv: 128. Na remota hipótese de se entender que os bens e serviços utilizados pela RECORRENTE não seriam insumos, o que se admite apenas para argumentar, ainda sim é imprescindível o reconhecimento do direito ao crédito de PIS, tendo em vista que todos os insumos acima tratados encontram-se vinculados à receita de exportação.

129. O creditamento de PIS e COFINS sobre os custos, despesas e encargos e vinculados à receita de exportação é assegurado de forma ampla pelo art. 6º, §3º e art. 15º, inciso II da lei nº 10.833/03, que não impõem qualquer condição adicional para o gozo do direito. Confira-se: (...)

Em que pese o creditamento do PIS e COFINS sobre os dispêndios mantidos pela fiscalização, vinculados à receita de exportação, tenha sido impactado pelo conceito de insumo defendido pela Administração Tributária a época dos fatos, firmada por meio das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, condição que se impôs para que fosse assegurado o disposto no art. 6º, §3º e art. 15º, inciso II da lei nº 10.833/03, apesar da indiscutível existência da divergência, em sede administrativa a questão já perdeu, em grande parte, sua razão de ser, dado que o entendimento pacificado pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, adotado atualmente, garante a interpretação de insumo, com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637 e 10.833/03, nos termos do que ficou decidido no REsp. 1.221.170 PR.

Desta forma, imbuído na função de Conselheiro do CARF, onde devo obediência em reproduzir as decisões de mérito proferidas nas duas cortes superiores na sistemática de recursos repetitivos/repercussão geral, todas as rubricas glosadas mantidas pela DRJ, ora recorrida pelo contribuinte, foram apreciadas por este julgador à luz da nova interpretação dada ao conceito de insumo.

Dispositivo

Diante do exposto, voto em conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer os seguintes tópicos: do “equivoco no critério de rateio utilizado pela fiscalização” por preclusão consumativa – da Embalagens para transporte (Insumos diretos de produção) por perda de objeto. Na parte conhecida, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as seguintes glosas: despesas portuárias (serviços de embarque do açúcar em navios e serviços de despacho aduaneiro) incorridas na exportação; Combustíveis utilizados dentro da etapa agrícola (óleo diesel e gasolina para utilização nos caminhões e máquinas agrícolas); Lubrificantes (Aquisições de graxas); dispêndios com extintores de incêndio e com tonéis de álcool, sendo este compondo o ativo imobilizado, na medida de sua depreciação; materiais de laboratórios; produtos químicos utilizados no tratamento de água de caldeira e torre de resfriamento; Frete do álcool e do açúcar, da lavoura para a indústria; créditos em relação a depreciação de máquinas, veículos e equipamentos utilizados na fase agrícola do processo industrial, exceto os valores não identificados, no mês de junho/2006; Despesas com Alugueis de Veículos (utilizados para verificação da plantação, análise, pulverização e até fertilização por aspersão), pagos a pessoa jurídica.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Fl. 26 do Acórdão n.º 3201-009.374 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10820.720004/2010-98