



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10820.720016/2010-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.373 – 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: 01/10/2006 a 31/12/2006

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

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

CRÉDITO. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE ECONÔMICA. PAGOS À PESSOA JURÍDICA NACIONAL. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Os créditos calculados em relação a despesas com aluguéis de imóveis, pagos à pessoa jurídica nacional, devidamente comprovados e utilizados na atividade econômica do contribuinte, devem gerar crédito. Fundamento: Art. 3.º, inciso IV, da Lei 10.833/03.

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 pretense direito, a manutenção da decisão deve ser mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 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); Insumos Industriais – Compras de produtos químicos (biodispersante para a torre de

resfriamento); Materiais de Laboratórios – equipamentos e produtos utilizados em procedimentos laboratoriais: balão de vidro, papel, filtro, pipeta, bastão, agulha, copos, algodão, ácido clorídrico e dicromato de potássio; Materiais de Manutenção de peças de caminhões e máquinas agrícolas (freios, válvulas, motores, baterias, engates, transmissões, correias, molas, rolamentos, parafuso, mangueiras, filtros e cabo de aço), na medida da depreciação, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal; Pneus e Câmaras de Ar, de veículos utilizados na fase produtiva e industrial (pneus radiais, pneus de tratores, câmaras de ar e protetores de câmaras de ar), na medida da depreciação, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal; Uniforme e Materiais de Segurança do Trabalho (talabarte e botina); Serviços de mão de obra de manutenção de maquinário e veículos agrícolas - utilizados no setor agrícola e industrial da empresa (descritos na lista 8.2 do voto), Lubrificantes (Aquisições de graxas). II. Por maioria de votos, em relação a: (1) Embalagens (material de acondicionamento - lacres); Despesas portuárias (com serviços de embarque do açúcar em navios e serviços de despacho aduaneiro); Despesas com Aluguéis de Veículos; Serviços de Transportes Internos (entre as unidades produtivas da recorrente) de Empregados no Corte da Cana. Vencidos nas matérias os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles que negaram o provimento; (2) despesas com aluguéis de Imóveis pagos à Fera Imóveis Ltda de República Administrativa e Industrial – vencidos os conselheiros Márcio Robson Costa e Mara Cristina Sifuentes. Designado para redigir o voto vencedor na matéria o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima – Redator Designado

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

Relatório

Replico o relatório utilizado pela DRJ para retratar os fatos.

O presente processo tem por objeto a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte em face do Despacho Decisório que deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento nº 08209.72342.261007.1.1.09-7911 e homologou parcialmente a Declaração de Compensação nº 29108.71950.301007.1.3.09-8697 (na qual foi indicado como origem do direito creditório o valor pleiteado no Pedido de Ressarcimento).

O Pedido de Ressarcimento tem por objeto crédito de COFINS não cumulativa apurado no 4º trimestre de 2006, vinculados a receitas de exportação, no valor total de R\$

57.588,52. A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru-SP, com base na análise constante do Termo de Verificação Fiscal de fls. 99-153, emitiu o Despacho Decisório nº 717/2011 (fls. 166-168), reconhecendo tão somente o direito ao crédito no montante de R\$ 16.861,21 e homologando as compensações até o limite desse crédito.

De acordo com o referido Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte é produtor de açúcar e álcool (industrial e carburante) e também vende produtos derivados da fabricação de ambos, estando sujeito ao regime não cumulativo para todos os seus produtos, com exceção apenas do álcool para fins carburantes, cuja receita permanece no regime cumulativo. Após discorrer sobre a legislação que trata das despesas passíveis de creditamento no regime não cumulativo da COFINS, especialmente sobre o conceito de insumo adotado pela legislação, a fiscalização efetuou a glosa de parte dos créditos apurados pelo contribuinte, conforme itens a seguir transcritos:

Da análise de todos os arquivos e comprovantes apresentados, e com base na legislação, a fiscalização glosou as despesas apresentadas pela empresa como base de cálculo dos créditos de PIS/PASEP e COFINS, identificando na coluna "Glosas" do Anexo I o seu motivo de acordo com o abaixo relacionado:

(1) - Serviços utilizados como insumo sem identificação dos prestadores de serviços. Não consta na planilha o CNPJ, nº da Nota Fiscal, Razão Social, tipo de despesa, centro de custo, descrição do item. São serviços utilizados e identificados nos centros de custos: Colheita de Cana, Desenvolvimento Agrônômico, Plantio, Trato Planta, Transporte Agrícola, Estradas/Cerca/Ponte. **(2) - Despesas de Depreciação** - podem ser utilizadas as despesas de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente na produção de bens destinados à venda e em edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa após 01/05/2004.

GLOSAS POR TIPO DE DESPESA:

(3)- Aluguéis de Imóveis PJ - Aluguéis pagos à Fera Imóveis Ltda de república administrativa e industrial.

Aluguéis de Veículos PJ - Locação de automóveis Gol e Saveiro da Comercial Germânica Ltda utilizados na área agrícola. Veículos a serviço do refeitório e 4 caminhões alugados da Usina da Barra.

Aluguéis de Máquinas e Equipamentos - glosado pagamento a Luciano Veroneza CPF 004.619.908-06 - equipamento de som.

Outros Aluguéis - pagamentos à Antonio Odair Manfrim CPF 786.743.288-49 e Vilma Maria de Almeida CPF 341.173.698-49, pessoas físicas.

O crédito das despesas de aluguéis esta definido no inciso IV do art. 3o das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. Portanto só é admitido pagamento à pessoa jurídica. A Receita Federal tem o entendimento, através da emissão de pareceres, de que veículo não corresponde ao conceito de máquinas e equipamentos.

(4)- Despesas Portuárias - Serviços de embarque do açúcar em navios pagos à Cosan Operadora Portuária e serviços de despacho aduaneiro.

Transporte de Empregados - serviços de transporte coletivo de funcionários prestados pela Jocar Transportes Mirandópolis. A legislação prevê no art. 3o, inciso IX da Lei 10.833/2003 créditos referentes à armazenagem e frete nas operações de vendas quando o ônus for suportado pelo vendedor, não havendo previsão legal para despesas de embarque em navios e de transporte de funcionários..

(5)- Alimentações - Compra de carne suína e orelha de porco.

Combustíveis - Aquisição de óleo diesel e gasolina para utilização nos caminhões e máquinas agrícolas.

Ferramentas Operacionais - carrinho manual.

Insumos Industriais - compras de produtos químicos. Glosada a aquisição de biodispersante para a torre de resfriamento.

Materiais de Laboratórios - equipamentos e produtos utilizados em procedimentos laboratoriais: balão de vidro, papel filtro, pipeta, funil, bastão, agulha, copos, algodão, ácido clorídrico e dicromato de potássio.

Materiais Elétricos - cabos, lâmpadas, fusíveis, conectores, eletrodutos, chaves, terminais e reator de uso geral.

Materiais de Expediente - cartuchos de tinta, grampos e fitas. **Materiais de Limpeza** - saco plástico e papel higiênico.

Materiais de Manutenção - peças de caminhões e máquinas agrícolas (freios, válvulas, motores, baterias, engates, transmissões, correias, molas, etc), rolamentos, parafuso, mangueiras, filtros, cabo de aço, molas, lixas, aço em barras, tintas, sacos plásticos, fita adesiva, glp 13 kg, placas identificação visual, etc.

Materiais de Manutenção Civil - rufo e pedra britada.

Pneus e Câmaras de Ar - pneus radiais, câmaras de ar e protetores de câmaras de ar.

Uniforme e Materiais de Segurança do Trabalho - talabarte e botina. O inciso II, dos artigos 3o das Leis 10.637/02 e 10.833/03 prevê a apuração de créditos relacionados aos bens utilizados como insumo na produção ou fabricação dos produtos destinados à venda, no caso o açúcar e o álcool. As aquisições citadas neste item se referem a produtos aplicados na lavoura de cana-de-açúcar, combustíveis utilizados em veículos e máquinas agrícolas, ferramentas em geral e insumos não vinculados à produção.

(6)- Lubrificantes - Aquisições de graxas. Foram glosados os valores de compras de graxas, em razão da Solução de Divergência Cosit 12/2007, onde existe o entendimento de que graxa não é lubrificante.

(7)- Materiais para Acondicionamento - glosado compra de lacres pela aplicação do ar. 3o, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 c/c o artigo 8o, I, b e § 4o, I, da Instrução Normativa SRF 404/2004. Essas embalagens não fazem parte do processo produtivo. São utilizadas apenas no transporte e não são

incorporadas ao produto durante o processo de fabricação, portanto sem direito á crédito.

(8)- Mão de Obra Manutenção Pneus - serviços de reformas de pneus caminhão **Mão de Obra Manutenção P.** - Foram glosadas as despesas prestadas por:

Aut'n Automação - conserto de câmara digital samsung.

Auto Peças Macetão Ltda ME - revisão carro Gol.

CR Cardans Auto Peças - revisões em cardans de caminhões.

Centro de Torneamento Ton - recuperar rolamentos caminhões e tratores.

Copecar Com e Ind Peças - revisão em tratores.

Cripion Biotecnologia Ltda - analise em água de abastecimento.

Edma Célia Oliva ME - aplicação de insulfilm em sala.

Fabiano Francisco ME - reparos em radiadores de veiculos.

Hidrau Ata Comercio - revisar carregadeiras Valmet.

Irriga terra Ind e Com - revisão de pulverizador agrícola.

Jaqueline Conceição Rique - revisão em ar condicionado de caminhões. Jaú Freios Peças e Serviços - mão de obra em freios de caminhões, maquinas agrícolas.

Laponia Sudeste Ltda - revisão em caminhões Volvo.

Lopes Diesel Comercio - revisão de bicos injetores em motores de caminhões.

Luiz Montanhera Ltda - motor partida de caminhonete.

Munich Automóveis e Peças - revisão motor de Gol.

Ovídio da Cunha Ribeiro - revisar hidráulico de Case.

Pagan S/A Distribuidora - revisão de trator.

Retifica de Motores C - serviços de retifica em motores de Gol.

Revesp Comercio de Peças - revisão de caixa de cambio.

União Renovadora de Pneus - reforma pneus caminhões, caminhonetes e maquinas agrícolas.

Unimak Reformadoras de Pneus - reforma pneus agrícolas.

Wilza C I Zanata Madeiras - reforma de prancha.

Yolanda Garrutti da Cruz - manutenção em extintores de incêndio.

Zanco & Prando Ltda ME - serviços em carrocerias de caminhões. de caminhões.

Mão de Obra Manutenção P. J. - Foram glosadas as despesas prestadas por:

CR Cardans - cardan de caminhão VW.

Centro de Torneamento Ton - eixo de caminhão VW.

DD Limp Comercial Ltda - transporte de resíduos de fossa.

O contribuinte interessado apresentou manifestação de inconformidade tempestiva (fls. 184-202), alegando, em síntese, que:

- A glosa de créditos sob o pretexto de que determinados itens não podem ser considerados insumos da atividade agroindustrial da empresa não merece prosperar, pois a “não-cumulatividade” da COFINS não pode ser equiparada com a “não cumulatividade” do ICMS e do IPI, pois são regimes totalmente diferentes. As Leis nºs 10.637/02 e 10.833/2003 não conceituam “insumos” e tampouco remetem à utilização subsidiária da legislação do IPI para a busca desse conceito, devendo-se então depreender que o legislador quis utilizar o sentido comum desse vocábulo na linguagem. É público e notório que o termo “insumo” tem o mesmo sentido e significado comum dentro de todo o território nacional, representando cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, destacando-se nesse sentido o Acórdão nº 3202-00.226 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual ampliou o conceito de insumo para fins de crédito do PIS e da COFINS no regime não cumulativo.

- A Secretaria da Receita Federal, a pretexto de interpretar e aplicar a legislação federal, maliciosa e ilegalmente limitou o conceito de “insumos” nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004. Tal restrição ressent-se do vício de ilegalidade, pois o poder regulamentador do Executivo está adstrito apenas e tão somente a assegurar a fiel execução das leis, não podendo os atos administrativos normativos de caráter secundário, como Decretos, Instruções Normativas e Ordens de Serviço, inovar na ordem jurídica. Assim, não há dúvidas de que a fundamentação da Receita extrapola a sua limitada função de garantir a aplicabilidade da legislação federal, afigurando-se completamente indevida a glosa dos créditos auferidos pela manifestante, eis que foram indevidamente afastados os créditos relativos a bens e serviços que são inerentes e essenciais ao seu processo produtivo.

- Os bens utilizados como insumos são ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pelas autoridades fiscais. A Solução de Divergência nº 12, de 24.10.2007, atesta que os créditos relativos à aquisição de peças de reposição e equipamentos utilizados no processo de produção podem ser utilizados para desconto da contribuição. O mesmo ocorre em relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial. A atividade agroindustrial integrada demanda grandes espaços, e, por isso mesmo, uma movimentação muito grande de máquinas e veículos, na colheita e nos transportes de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, no transporte de máquinas, equipamentos, adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados, no transporte da mão de obra indispensável para todo o processo de plantio, tratamentos culturais, colheita e industrialização, nas necessárias diligências diárias aos diversos fundos agrícolas por agrimensores, agrônomos e demais empregados. Todo esse transporte se faz por meio de veículos próprios e de terceiros movidos a gasolina, álcool ou óleo diesel, sem os quais não há como se conceber o plantio, os tratamentos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-

de-açúcar, restando assim patente que os combustíveis são verdadeiro insumo de produção intrinsecamente ligados ao seu processo agroindustrial.

- Todas as glosas relativas a serviços utilizados como insumos estão equivocadas, pois os itens elencados pela fiscalização estão integralmente ligados ao processo produtivo. Como exemplo, destaca-se a mão de obra de pessoas jurídicas 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. Para a industrialização do açúcar e do álcool é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se serviços especializados essenciais e inerentes ao processo de produção. É indevida a glosa dos custos relacionados à armazenagem de álcool e açúcar, ao transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias, pois essas despesas estão diretamente ligadas ao processo produtivo. Trata-se de serviços essenciais para a atividade da Manifestante, caracterizando-se nitidamente como insumos, sem os quais a produção e a exportação jamais poderiam ser imaginadas e concretizadas. Além de todo exposto, estavam à disposição do agente fiscalizador todos os elementos necessários para sua análise, inclusive notas fiscais, CNPJ dos prestadores de serviços, entre outros documentos que pudessem servir de prova dos fatos ocorridos. A fiscalização não requereu qualquer documento além de planilhas, bem como não procurou informações complementares. Desse modo, o procedimento fiscal é totalmente ilegal e provoca cerceamento do direito de defesa. Necessário se faz nova diligência fiscal para avaliar as provas existentes, devendo o agente fiscalizador relacionar os documentos que entende necessários.

- Em relação às glosas de encargos de depreciação relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, bem como a edificações e benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros, a fiscalização também não buscou a verdade material, o que provoca o cerceamento de defesa, sendo necessário nova diligência fiscal para apuração dos fatos. A alegação da fiscalização de que alguns dos itens não são destinados ao uso no processo produtivo da empresa não merece prosperar, pois não foi feita uma análise adequada da situação fática de cada uma das situações mencionadas no despacho decisório. É necessário verificar a atividade da empresa e os fatos efetivamente ocorridos, não basta observar simplesmente números contábeis e concluir apressadamente pela glosa dos créditos. Não é possível desconsiderar os créditos gerados pela depreciação de maquinários, tais como as moendas utilizadas nas usinas, pois são bens intrinsecamente ligados à atividade industrial.

- O aluguel de veículos também configura legítimo insumo, uma vez que utilizado para verificação da plantação, análise, pulverização e fertilização por aspersão. Há, inclusive, previsão legal acerca do direito a crédito sobre alugueis de máquinas, equipamentos, prédios utilizados na atividade da empresa. Os veículos utilizados pelos vendedores estão ligados à atividade operacional da empresa, sendo necessário para a saúde e manutenção da companhia (custo operacional, considerado insumo conforme orientação do CARF).

- O arrendamento de propriedades rurais também gera crédito com base no artigo 3º, IV, da Lei 10.833/2003, que se refere ao aluguel de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. Arrendar e alugar são palavras sinônimas e o arrendamento de área para lavoura equivale ao arrendamento (ou locação) de prédio, pois o conceito jurídico do termo "prédio" designa imóveis em geral, tanto os rústicos/rurais como os urbanos (art. 4º da Lei nº 4.504/64). O art. 110 veda a alteração da definição, do conteúdo e do alcance de "institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias", sendo nitidamente injusta e ilegal a limitada "interpretação" dos conceitos de aluguel e prédio efetuada pelo agente fiscal.

- É incorreta a glosa de despesas com exportação decorrentes da desconsideração de operações cujas notas fiscais supostamente não se referem a custos de frete ou armazenagem, haja vista que as notas fiscais exibidas referentes a serviços portuários representam serviços de recebimento, armazenagem e embarque. O mesmo se aplica em relação ao transporte rodoviário para os terminais portuários, que tem o nítido propósito de transporte para exportação. Da mesma forma, quanto às despesas com estadias, as quais, como sabido se referem ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria pelo terminal portuário. A apropriação de créditos em relação a essas despesas encontra amparo nos artigos 3º, IX, 6º, §§ 1º e 3º, da Lei 10.833/03. Não há como se conformar com a glosa das despesas com exportação excluídas por proporcionalidade, porquanto tal exclusão vulnera a não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Ao final, com base nesses argumentos, o contribuinte requereu a reforma da decisão recorrida e o reconhecimento integral dos créditos de COFINS não cumulativa apurados no mês de outubro de 2006, confirmando-se o seu direito de ressarcimento e compensação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba (PR) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, no acórdão de fls. 276/294, e a decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

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

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

Os serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação de produtos, bem como as aquisições de partes e peças de reposição dessas máquinas, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos, desde que não promovam aumento de vida útil da máquina superior a um ano.

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUEL DE VEÍCULOS.

Valores pagos por locação de veículos não ensejam a constituição de créditos do regime não cumulativo da Cofins, por falta de previsão legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Insatisfeita com a decisão a empresa contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 301/341) no qual argumenta posicionamentos do CARF no sentido de dar créditos nas glosas realizadas pela fiscalização, bem como posicionamento recente do STJ na sistemática de

Recursos Repetitivos. Como prova juntou laudo técnico sobre a cadeia produtiva da indústria sucroenergética (fls.346/496).

Observo ainda que o Termo de Verificação Fiscal esta nas fls. 99/112 seguido de anexos complementares, o Despacho Decisório esta nas fls. 166/168 e a Manifestação de Inconformidade esta nas fls. 184/202.

É o relatório.

Voto Vencido

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 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.

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.

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 n.º 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 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.

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".

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.

(1) Serviços utilizados como insumo sem identificação dos prestadores de serviços. Não consta na planilha o CNPJ, n.º da Nota Fiscal, Razão Social, tipo de despesa, centro de custo, descrição do item. São serviços utilizados e identificados nos centros de custos: Colheita de Cana, Desenvolvimento Agrônômico, Plantio, Trato Planta, Transporte Agrícola, Estradas/Cerca/Ponte.

As alegações do contribuinte foram assim descritas no Manifesto de inconformidade e no Recurso Voluntário:

MI: Necessário se faz nova diligência fiscal para avaliar as provas existentes, devendo o agente fiscalizador relacionar os documentos que entende necessários para a realização das provas, para que seja possível a apresentação e evitado o cerceamento do direito de defesa.

RV: 70. Haja vista que está se lidando com fatos datados de 2006, é comum que alguns poucos dados não sejam de fácil acesso pela Recorrente. Frise-se que nenhum das informações requisitadas impedem a real verificação com os dispêndios ocorridos com os serviços do presente tópico. Além disso, o “tipo de despesa” e “descrição do item” podem ser verificados indubitavelmente nas colunas “I” (Descr Conta), “K” (Descr TD) e “M” (Descr CC) do Anexo I do TVF. (fls.320)

Como se vê recorrente busca transferir à fiscalização o ônus de comprovação do seu direito, sendo certo que em especial, tratando-se de pedido de compensação, cabe ao recorrente o ônus da prova.

No caso em comento verifica-se que o recorrente não apresentou os CNPJ's junto com a impugnação e nem mesmo no Recurso Voluntário, bem como não especificou motivos para não fazê-lo nos termos do §4º e alíneas do artigo 16 que acima foi transcrito.

E por ausência de comprovação mantenho as glosas relacionadas a serviços utilizados como insumo sem identificação dos prestadores de serviços.

(2) Despesas de depreciação – bens incorporados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente na produção de bens destinados à venda e em edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa após 01/05/2004.

A fiscalização tratou dessas glosas como:

2. Depreciação sem identificação do fornecedor R\$ 69.434,45

Como se vê, a negativa se deu porque não há identificação do fornecedor e sobre esse ponto a recorrente nada falou em seu recurso, sintetizando suas razões nos seguintes fundamentos:

RV: Com relação à glosa dos créditos relativos aos bens integrantes do ativo imobilizado, veja-se que a glosa abrangeu os bens do ativo imobilizado diretamente relacionados à produção da cana-de-açúcar, principal insumo do açúcar e do álcool.

75. Neste ponto, a Recorrente reporta-se aos fundamentos expostos no item III.2, em que se demonstra a ilegalidade da segregação e exclusão da base de creditamento do PIS/COFINS dos bens e serviços vinculados às atividades produtivas da cana-de-açúcar, as quais também integram o custo de produção do açúcar e do álcool.

76. Ainda, quanto à vedação de aproveitamento de crédito quanto aos **bens identificados com data de aquisição anterior a 30/04/2004**, note-se que a 1ª Turma do STJ, por unanimidade, nos autos do RESP 1.213.368, reconheceu, em decisão publicada em 05.04.2017, o direito do contribuinte ao creditamento da PIS e da Cofins, **no que diz respeito às depreciações dos bens integrantes do ativo imobilizado adquiridos antes da vigência das leis que instituíram as referidas contribuições (Leis ns. 10.833/03 e 10.637/02)**.

Aqui também caberia à recorrente comprovar o direito perseguido, apresentando a identificação dos fornecedores, conforme foi intimado a fazê-lo. Sobre esse ponto, inclusive, o acórdão ora recorrido trata da seguinte maneira:

(...) a fiscalização efetuou diversas intimações, solicitando ao contribuinte a apresentação de diversos documentos e informações (Termo de Intimação de fls. 39-56);

no Termo de Verificação Fiscal consta descrição pormenorizada das glosas efetuadas, com indicação do motivo de cada uma delas, de modo que não há que se falar em cerceamento de defesa ou necessidade de realização de diligência.(...)

3 - As despesas de depreciação, informadas no memorial do item 2, deverão ser acompanhadas das informações das NF das compras dos bens, contendo a' data -da compra, a descrição do bem e valor.

4- A PLANILHA DE DEPRECIÇÃO DEVE CONTER A DATA DE COMPRA DE TODOS OS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO E VIR ACOMPANHADA DAS NF DE COMPRA.

Verifica-se que não há uma relação lógica entre o motivo da glosa, que esta em conformidade com as alegações do julgador de piso, e os argumentos recursais.

Ao deixar de considerar parcela das despesas de depreciação, dado que estas não foram comprovadas com as devidas NFs de compras dos bens materiais que supostamente foram adquiridos para utilização na produção, considerando a relevância de identificação do fornecedor por parte da fiscalização, caberia minimamente a recorrente pormenorizar os valores depreciados em questão, através da escrituração contábil, no qual não consta nos autos, ainda que se verifique que a empresa reiteradamente foi intimada através dos Termos de Intimações Fiscal n. 06, 09, 10,11,14,15 e 16 a apresentar os arquivos digitais da contabilidade, onde entendo que se apresentado fosse, teríamos os livro diário e razão contábil espelhando a movimentação da conta “Depreciação”, onde provavelmente tais notas fiscais estariam informadas na descrição do “descrição da conta”.

Resta evidente que o recorrente não impugnou especificamente os motivos determinantes que ensejaram as glosas dessas despesas, fato que impossibilita qualquer correção do julgado. Nesse sentido já decidi no acórdão n.º 3003-000.417 de minha relatoria que foi assim ementado:

JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. PRESSUPOSTOS RECURSAIS INTRÍNSECOS E EXTRÍNSECOS. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA PELA DECISÃO HOSTILIZADA. PROIBIÇÃO DA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

O recurso voluntário interposto, apesar de ser de fundamentação livre e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos. Isto exige que o objeto do recurso seja delimitado pela decisão recorrida havendo necessidade de se demonstrar as razões pelas quais se infirma a decisão. As razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, devendo haver a observância dos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo grau de jurisdição.

Sendo assim, por ausência de comprovação e impugnação específica ao motivo de ausência de identificação do fornecedor, mantenho as glosas relacionadas a despesas de depreciação.

(3) Aluguéis de Imóveis PJ - Aluguéis pagos à Fera Imóveis Ltda de república administrativa e industrial.

Consta na planilha anexo I, fls. 121, linhas 269/270, coluna M, que a despesa é de administração e unidade e administração e controle, o que sugere ser uma despesa administrativa.

Sendo assim a glosa deve ser mantida posto que não atende ao requisito básico de estar vinculada ao processo produtivo da empresa.

Aluguéis de veículos - locação de automóveis Gol e Saveiro da Comercial Germânica Ltda usados na área agrícola. Veículos usados a serviço de refeitório e 4 caminhões alugados da Usina da Barra

Aluguéis de Máquinas e Equipamentos — glosado pagamento a Luciano Veroneza CPF 004.619.908-06 — equipamento de som.

Outros Aluguéis — pagamentos à Antonio Odair Manfrim CPF 786.743.288-49 e Vilma Maria de Almeida CPF 341.173.698-49, pessoas físicas.

RV: Os aluguéis de veículos, imóveis, máquinas e equipamentos deve ensejar o aproveitamento consequente de créditos de PIS/COFINS, visto que configura-se em

permissão expressa constante do art 3º, inciso IV das Leis n. 10.833/03 e 10.637/02, qual seja, “*aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa*”(grifou-se).

85. Ora, a locação de tais imóveis, máquinas, equipamentos e veículos consiste em equipamento hábil à realização efetiva das atividades produtivas da Recorrente, visto que a sua planta fabril ocupa terreno extremamente extenso e suas instalações são esparsas, dividindo-se em área agrícola e área fabril.

Conforme destaque feito pelo próprio recorrente a legislação permite o aluguel de máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, o que não é o caso das glosas realizadas que foram de aluguéis de pessoas físicas.

Além disso, como se vê, a glosa também trata de equipamento de som que certamente não guarda relação do critério de essencialidade e relevância com o processo produtivo da empresa, bem como trata-se de fornecedor pessoa física que conforme acima já mencionado, não esta previsto na legislação ser possível se creditar nessa operação.

Especificamente em relação aos **Aluguéis de veículos**, 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, mantenho a glosa sobre os aluguéis de Máquinas e Equipamentos e de outros aluguéis. Revertendo a glosa com os dispêndios com aluguéis de veículos.

(4) Despesas Portuárias/Transporte de empregados

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

Sobre esse ponto a decisão recorrida tratou da seguinte forma:

DRJ:O contribuinte mencionou também custos relacionados “à *armazenagem de álcool e açúcar, ao transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias*”. Ora, embora tais serviços possam ser considerados essenciais para a atividade da empresa, não se caracterizam como insumos, pois não são aplicados ou consumidos diretamente no processo de fabricação dos bens destinados à venda.

E o Recorrente, por sua vez argumentou que:

RV: Diante disso, torna-se patente a imprescindibilidade de despesas elevadas com recepção, 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 conseguiria se manter no mercado.

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.

Transporte de empregados - Serviços de transporte coletivo de funcionários prestados pela Jocar Transportes Mirandópolis.

Sobre o tema a fiscalização justificou a glosa na ausência de previsão legal, vejamos:

TVF: A legislação prevê no art. 3º, inciso IX da Lei 10.833/2003 créditos referentes à armazenagem e frete nas operações de vendas quando o ônus for suportado pelo vendedor, não havendo previsão legal para despesas de embarque em navios e de transporte de funcionários.

RV: “No que diz respeito ao segundo item, o acórdão simplesmente **não** se ocupa da matéria, qual seja, **TRANSPORTE COLETIVO DE FUNCIONÁRIOS.**”

Sobre esse tópico a recorrente diz que:

RV: Finalmente, tomando-se a correta dimensão do processo produtivo da Requerente, o qual compreende a fase agrícola, **verifica-se por decorrência lógica que o transporte de funcionários para o corte da cana é um serviço indispensável a concretização do processo produtivo.** Neste sentido, a 1ª Turma, da 4ª Câmara da Terceira Seção já decidiu que o transporte de trabalhadores rurais da agroindústria enseja a apropriação de créditos de PIS e COFINS, conforme ementa reproduzida a seguir: (...)

Em seu recurso voluntário a recorrente sustenta o seu direito ao crédito no transporte de funcionários para o corte da cana. Tais gastos no deslocamento entre as unidades produtivas da recorrente se afiguram como essenciais ao processo produtivo, vez que viabilizam a realização das atividades necessárias ao fabrico em suas diferentes etapas.

Isso porque, a disponibilização da mão de obra no local onde é necessária para a realização da produção, afeição-se imprescindível à capacidade produtiva da recorrente.

Importante consignar que estou alterando a *ratio decidendi* (Acórdão 3201-007.345-Sessão de Julgamento 20/10/2020), posto que após análise mais detida sobre a operação da agroindústria, os serviços de transportes de empregados no deslocamento entre as unidades produtivas, para este nicho de negócio, tornam-se vital.

Diante do exposto, voto por reverter a glosa em relação aos gastos incorridos com serviços de transportes internos (entre as unidades produtivas da recorrente) de empregados no corte da cana.

(5) Despesas glosadas pela Fiscalização por não corresponder ao conceito de insumo:

Alimentações – Compra de carne suína e orelha de porco.

Sobre essa despesa, apesar da recorrente incluir no título III.3.5 do recurso, não detalha as razões pelas quais deveria dar crédito, e nem poderia, visto que em nada se relaciona com o processo produtivo da empresa, bem como não esta prevista na legislação.

Sendo assim, por ser incabível, nos termos do que preconiza a lei, mantenho a glosa.

Combustíveis – Aquisição de óleo diesel e gasolina para utilização nos caminhões e máquinas agrícolas.

O relatório fiscal glosou essa despesa pelo seguinte motivo:

O inciso II, dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 prevê a apuração de créditos relacionados aos bens utilizados como insumo na produção ou fabricação dos produtos destinados á venda, no caso o açúcar e o álcool. As aquisições citadas neste item se referem a produtos aplicados na lavoura de cana-de-açúcar, combustíveis utilizados em veículos e máquinas agrícolas, ferramentas em geral e insumos não vinculados à produção.

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. (...)

E o acórdão debatido tratou dos seguintes pontos:

No presente caso, não consta que a fiscalização tenha glosado despesas com aquisição de combustível utilizado em máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente na produção dos bens vendidos pela empresa. Ao contrário, o próprio contribuinte afirma que os combustíveis são utilizados no transporte dos produtos para exportação e na movimentação de máquinas, equipamentos, adubos, produtos químicos e mão de obra utilizada na lavoura de cana de açúcar. Trata-se, evidentemente, de atividades distintas da industrialização de açúcar e álcool.

Contra esses argumentos o Recurso Voluntário alegou que:

RV: No tocante aos **combustíveis** utilizados na frota agrícola, tem-se que seu uso é imprescindível posto que possibilita o uso da frota de tratores e caminhões, sem os quais seria impossível realizar a etapa agrícola do processo produtivo. O laudo comprova que tal bem utilizado na fase agrícola é necessário para a realização da colheita, carregamento e transporte da cana, senão vejamos: (...)

Veja-se que o recurso trata da **etapa agrícola**, sendo de importante observação que é para essa etapa que devemos nos atentar ao analisar a possibilidade do crédito.

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 nº 13888.001244/2005-36; Acórdão nº 9303-008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Póssas; sessão de 20/03/2019).

Dentro dessas razões voto por reverter as glosas relacionadas aos combustíveis consumidos na frota de tratores e caminhões, comprovadamente utilizados dentro da etapa agrícola.

Insumos Industriais – Compras de produtos químicos. Glosada a aquisição de biodispersante para a torre de resfriamento;

Nesse ponto, dado a atividade fim da empresa entendo que a utilizações dos produtos químicos são essenciais e relevantes.

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 (biodispersante para a torre de resfriamento).

Materiais de Laboratórios – equipamentos e produtos utilizados em procedimentos laboratoriais: balão de vidro, papel, filtro, pipeta, bastão, agulha, copos, algodão, ácido clorídrico e dicromato de potássio.

Sobre o tema o Recurso Voluntário destacou que:

RV: Esses dispêndios laboratoriais são necessários para o controle biológico da cultura da cana-de-açúcar, sem o qual a plantação seria dizimada por inimigos naturais, conforme elucida o Laudo Técnico cujo teor transcrevemos:

“CONTROLE BIOLÓGICO: Como método de controle é utilizado um inimigo natural da broca da cana-de-açúcar, a vespa cotésia. Para tanto este inimigo natural é multiplicado em laboratório na própria usina ou adquirido de laboratórios terceirizados.” (fl. 16 do Laudo)

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.

Ferramentas operacionais – carrinho manual; **Materiais Elétricos** – cabos, lâmpadas, fusíveis, conectores, eletrodutos, chaves, terminais e reator de uso geral; **Materiais de expediente** – cartuchos de tinta, grampos e fitas; **Materiais de Manutenção** – peças de caminhões e máquinas agrícolas (freios, válvulas, motores, baterias, engates, transmissões,

correias, molas, etc), rolamentos, parafuso, mangueiras, filtros, cabo de aço, molas, lixas, aço em barras, tintas, sacos plásticos, fita adesiva, glp 13 kg, placas, identificação visual, etc; **Materiais de Manutenção Civil** – rufo e pedra britada.

Nos argumentos do Manifesto de inconformidade constou que:

Não há como prevalecer a glosa relativa aos bens utilizados como insumos. Tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pelos Autoridade-Fiscais.

Acerca do tema o Recurso Voluntário relatou que:

RV: Neste mesmo sentido, firmando a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS em relação aos gastos com aquisição de peças e materiais de manutenção (utilizadas na manutenção de máquinas e implementos da área agrícola - **ferramentas operacionais, materiais elétricos, materiais de expediente, materiais de expediente, materiais de manutenção e materiais de manutenção civil**), a 3ª Turma, da 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF já decidiu que a apropriação de crédito é possível. Confira-se: (...)

Com relação as glosas efetivadas em despesas incorridas no chamado Setor Agrícola: Ferramentas Operacionais; Materiais Elétricos; Materiais de Expediente; Materiais de Manutenção Civil, ante a ausência de prova por parte da Recorrente, não há como acolher o pleito recursal.

Em nenhuma manifestação da Recorrente constam razões específicas pelas quais teria defendido de modo justificado que tais dispêndios constituiriam insumos em sua atividade, não sendo possível, com precisão, enquadrar tais gastos como insumos, sendo de certo modo genéricas as razões de defesa, sem adentrar com a profundidade e individualização devidas na questão da pertinência e essencialidade dos gastos incorridos com o seu processo produtivo.

Assim, ante a ausência de prova não há como se deferir o pleito recursal em tal matéria.

Sobre a necessidade de o contribuinte provar ou demonstrar que os insumos ou os serviços são aplicados em etapas essenciais de sua atividade, esta Turma, por unanimidade de votos, em contemporâneas decisões, assim deliberou:

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 03/06/2008

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao

processo produtivo." (**Processo n.º 10783.914097/2011-94; Acórdão n.º 3201-004.245; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 26/09/2018**)

Do voto do Conselheiro Relator Paulo Roberto Duarte Moreira, destaco:

"Dessa forma, não comprovado pelo contribuinte a essencialidade dos serviços glosados em atividades produtivas da fabricação dos produtos destinados à venda, e tampouco se enquadrarem no conceito de insumos previsto nos dispositivos do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, não há permissivo para o creditamento."

De relatoria da Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário:

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. ÔNUS DA PROVA.

Geram direito ao crédito no regime não cumulativo do Pis e da Cofins as aquisições bens e serviços como insumos, **desde que devidamente comprovada sua essencialidade e relevância ao processo produtivo do contribuinte. (...)**" (**Processo n.º 10314.720210/2017-94; Acórdão n.º 3201-005.217; Relatora Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário; sessão de 28/03/2019**)

Ainda do CARF:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012PIS

NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de "insumos" para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ. "Insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo **comprovadamente** incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico. (...)" (destaque nosso) (**Processo n.º 19311.720352/2014-11; Acórdão n.º 3401-005.291; Relator Conselheiro André Henrique Lemos; sessão de 29/08/2018**)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PROVA. DISPÊNDIOS COM MANUTENÇÃO DE SOFTWARE.

Na apuração de COFINS não-cumulativa, a prova da existência do direito ao crédito pleiteado incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas e lançar de ofício com os

dados que se encontram ao seu alcance. Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, no caso, a legitimidade do crédito alegado em contraposição ao lançamento." (**Processo n.º 11080.015203/2007-59; Acórdão n.º 3301-004.982; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 27/07/2018**)

Especificamente em relação aos Materiais de Manutenção de peças de caminhões e máquinas agrícolas (freios, válvulas, motores, baterias, engates, transmissões, correias, molas, rolamentos, parafuso, mangueiras, filtros, cabo de aço, molas), entendo que são dispêndios essenciais e relevantes para a realização da atividade do contribuinte e, logo, não há dúvida de que a glosa deve ser revertida. Contudo o aproveitamento do crédito será na medida da depreciação, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal, entendendo que tais dispêndios são passíveis de serem ativados, face ao aumentam da vida útil dos bens. Caso se trate de meras despesas não ativáveis dou integral provimento.

Diante do exposto, vota-se para reverter parcialmente as glosas do presente grupo, nos moldes explicados no parágrafo acima.

Materiais de Limpeza – saco plástico e papel higiênico.

Sobre o tema o Recorrente se limita em apresentar decisão administrativa, citando que:

RV: Corroborando a prova da pertinência e dependência dos **materiais de limpeza**, a 3ª Turma da 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF já decidiu pela possibilidade de aproveitamento de créditos, conforme o seguinte julgado: (...)

A própria descrição dos produtos demonstra a sua total impertinência aos requisitos legais para obtenção do crédito, são despesas administrativas que estão distantes do processo produtivo, como já demonstrado em julgados acima citados. Logo, deve ser mantida a glosa.

Pneus e Câmaras de Ar—pneus radiais, câmaras de ar e protetores de câmaras de ar. Glosados pela fiscalização por não estarem vinculados a produção.

O Recurso Voluntário ao tratar da glosa destaca que:

RV: No tocante aos **pneus e câmaras de ar utilizadas na frota agrícola, tem-se que seu uso é imprescindível posto que possibilita o uso da frota de tratores e caminhões**, sem os quais seria impossível realizar a etapa agrícola do processo produtivo. O laudo comprova que tais bens utilizados na fase agrícola são necessários à realização da colheita, carregamento e transporte da cana, senão vejamos:

“4.3.1 – Pneus e câmaras

Os itens pneus e câmaras são materiais que a frota própria de transporte utiliza no decorrer da safra para transportar a cana-de-açúcar proveniente das áreas de colheita.” (fl. 07 do Laudo)

Sobre o tema há entendimento no CARF quanto a possibilidade de crédito, conforme se verifica no acórdão n.º **3201-005.061**, de relatoria do conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, vejamos:

2) bens de uso e consumo (CFOPs 1556 e 2566)

Bens adquiridos para uso e consumo: bens adquiridos pela Impugnante e classificados nos Códigos Fiscais de Operações e Prestação – CFOPs 1556 e 2566.

Para fins de se tomar créditos de PIS/COFINS, no regime não cumulativo por meio dos chamados insumos não se torna necessário que os bens sejam consumidos ou desgastados no contato direto com o processo produtivo, mas que tenham uma relação direta com o mesmo.

Os bens de uso e consumo listados nos autos me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Nesse sentido, cito como exemplo dos autos: ponta de eixo, engate, pino fusível, suporte enxada e **pneu. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.**

Voto por reverter a glosa dos bens de uso e consumo (apenas das fases produtiva e industrial ferramentas.)

Nesse contexto voto por reverter a glosa de custos relacionados a gastos com pneus e câmeras de ar (apenas nas fases produtivas e industrial), devidamente comprovados na escrita em documentos fiscais e entendendo que tais dispêndios são passíveis de serem ativados, na medida da depreciação, face ao aumentam da vida útil dos bens, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal.

Uniforme e Materiais de Segurança do Trabalho – talabarte e botina.

RV: A Agroindústria fornece aos seus trabalhadores, por força de lei, itens de segurança e proteção individual, tanto para a lavoura, quanto para a indústria.

Na lavoura, os trabalhadores, especialmente aqueles do corte de cana, estão sempre sujeitos a ferimentos decorrentes do contato com enxada, facões e demais materiais afiados. Também, estão sujeitos a situações comuns como contusões e picadas de animais peçonhentos, além da necessidade da proteção contra intempéries e raios solares. Portanto, são utilizados diversos equipamentos e acessórios de segurança.” (f. 08 do Laudo)

Consta no Parecer COSIT nº 5, de 17/12/2018, que reproduzo:

Não são considerados insumos 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, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., **ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI); (grifei)**

Nesse sentido voto por reverter a glosa de despesas com equipamento de proteção individual.

(6) Lubrificantes

Sobre essa despesa a fiscalização relatou que:

Aquisições de graxas. Foram glosados os valores de compras de graxas, em razão da Solução de Divergência Cosit 12/2007, onde existe o entendimento de que graxa não é lubrificante.

A referida despesa não foi objeto da impugnação específica da manifestação de inconformidade, de modo que o julgador de piso não julgou a sua pertinência. Apenas no Recurso Voluntário a recorrente relatou que:

RV: O laudo comprova a utilização dos lubrificantes e a necessidade de sua aplicação, bem atestando ainda sua aplicação nos equipamentos que entram em contato com a cana, como se depreende do excerto colacionado:

“4.3.3 Lubrificantes, combustíveis, combustíveis aditivos, fluídos, materiais rodantes, peças de reposição e demais produtos de manutenção da frota.

Lubrificantes, combustíveis aditivos, fluídos, materiais rodantes, peças de reposição e demais produtos de manutenção são aplicados na frota própria para todas as fases da cultura da cana-de-açúcar, incluindo o apoio técnico, os tratos culturais, o transporte e carregamento da cana-de-açúcar das áreas de colheita para a moagem na indústria.” (fl. 09 do Laudo)

“4.5.2.1 Lubrificantes em geral e grafite em pó

São utilizados em redutores de velocidade, veículos, tratores, mancais de rolamentos, lubrificação de equipamentos pneumáticos, bombas centrífugas, bombas helicoidais, bombas de engrenagem, bombas de pistão, turbinas a vapor, tomos, sopradores de ar, compressores de ar, centrífugas de fermento e centrífugas de açúcar.

Os lubrificantes são utilizados nos veículos, tratores e equipamentos já mencionados anteriormente com a finalidade de reduzir o atrito, que é o contato direto entre os elementos móveis, permitir partidas rápidas, proteger contra ferrugem e corrosão, limpar e manter limpo o equipamento e colaborar com o resfriamento do equipamento.

Os equipamentos que utilizam os lubrificantes em geral e grafite em pó destina-se a moagem de cana, extração do caldo, bombeamento do caldo e tratamento, assim alcançando a produção do álcool hidratado, do álcool anidro e também o açúcar.”

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 nºs 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 nºs 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.

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

(7) Materiais para acondicionamento – lacres

Sobre essa despesa a fiscalização relatou que:

Fiscalização: essas embalagens não fazem parte do processo produtivo. São utilizadas apenas no transporte e não são incorporadas ao produto durante o processo de fabricação, portanto sem direito a crédito.

Não houve impugnação específica na Manifestação de inconformidade, sendo a matéria tratada apenas no Recurso Voluntário com as seguintes palavras:

RV: Vale ressaltar que todos os dispêndios incorridos com materiais de acondicionamento são indispensáveis ao processo produtivo da Recorrente.

126. Ora, como é possível finalizar o processo produtivo sem o transporte dos resíduos da produção? Tais dispêndios são imprescindíveis à realização da atividade da empresa e, portanto, todos esses bens e serviços podem ser considerados indispensáveis à produção, devendo ser cancelada a glosa perpetrada.

Analisando sob a nova ótica do conceito de insumos, entendo por reverter a glosa por equiparar o lacre como parte da embalagem que dá direito ao crédito. Na jurisprudência administrativa há entendimento no mesmo sentido, conforme se verifica no destaque abaixo do acórdão n.º **3302-006.556**, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus:

A recorrente utilizasse ainda de sacarias, sacos, papel extensível, big bags, mag bags, bulk liner, injetor, sacas para big bags, paletes, container/contendor flexível, bobinas/filme/filme stretch, etiquetas de papel, formulários e fitas adesivas para afixação nas embalagens, marcadores e tinta específica para impressoras, braçadeiras, caixa de papelão, filmes, fitas, colas, **lacres**, fios de algodão e poliéster, barbante, lonas, papelão.

Como podemos observar, levando em consideração a análise dos documentos juntados aos autos e laudo do IPT, **referidos materiais são utilizados como embalagens para transporte e manutenção da qualidade do produto final a ser comercializado pela recorrente.**

Destarte, considerando que os materiais aqui relacionados subsumem-se ao atual conceito de insumo, devido sua relevância ao processo de produção da recorrente, necessária se faz a reversão da glosa dos créditos realizada pela fiscalização.

Sendo assim, voto por reverter a glosa com despesas de lacres.

(8) Serviços que não corresponderiam ao conceito de Insumo – Serviços de mão de obra de manutenção de maquinário e veículos agrícolas utilizados no setor agrícola e industrial da empresa

Sob o argumento de que não corresponde ao conceito de insumos a fiscalização glosou as seguintes despesas:

Lista 8.1

Mão de Obra Manutenção Pneus - serviços de reformas de pneus caminhão.

Mão de Obra Manutenção P. — Foram glosadas as despesas prestadas por:
Aut'n Automação — conserto de câmara digital samsung.

Auto Peças Macetão Ltda ME — revisão carro Gol.
CR Cardans Auto Peças — revisões em cardans de caminhões.
Centro de Torneamento Ton — recuperar rolamentos caminhões e tratores.
Copecar Com e Ind Peças — revisão em tratores.
Cripion Biotecnologia Ltda — análise em água de abastecimento.
Edma Célia Oliva ME — aplicação de insulfilm em sala.
Fabiano Francisco ME — reparos em radiadores de veículos.
Hidrau Ata Comercio — revisar carregadeiras Valmet.
Irriga terra Ind e Com — revisão de pulverizador agrícola.
Jaqueline Conceição Rique — revisão em ar condicionado de caminhões.
Jáú Freios Peças e Serviços — mão de obra em freios de caminhões, máquinas agrícolas.
Laponia Sudeste Ltda — revisão em caminhões Volvo.
Lopes Diesel Comercio — revisão de bicos injetores em motores de caminhões.
Luiz Montanhera Ltda — motor partida de caminhonete.
Munich Automóveis e Peças - revisão motor de Gol.
Ovídio da Cunha Ribeiro — revisar hidráulico de Case.
Pagan S/A Distribuidora — revisão de trator.
Retífica de Motores C — serviços de retífica em motores de Gol.
Revesp Comercio de Peças — revisão de caixa de câmbio.
União Renovadora de Pneus — reforma pneus caminhões, caminhonetes e máquinas agrícolas.
Unimak Reformadoras de Pneus — reforma pneus agrícolas.
Wilza C I Zanata Madeiras — reforma de prancha.
Yolanda Garrutti da Cruz — manutenção em extintores de incêndio.
Zanco & Prando Ltda ME — serviços em carrocerias de caminhões.

No que se refere aos serviços que foram glosados pela fiscalização Manifestação de inconformidade limitou-se em dizer que:

Relativamente aos 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.

Por exemplo, 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.

Registre-se também que para a industrialização do açúcar e do álcool é imprescindível a constante **manutenção dos equipamentos industriais**, constituindo-se serviços especializados essenciais e inerentes ao processo de produção.

E o Recurso Voluntário destacou que:

RV: Dada a semelhança, as tratativas contidas no presente tópico serão parecidas com aquelas utilizadas para lidar com os dispêndios **pneus e câmaras de ar** utilizadas na frota agrícola.

(...)

Em consonância com o que já foi certificado anteriormente, **os dispêndios com manutenção de veículos utilizados na frota agrícola são absolutamente necessários, pois possibilitam o uso constante e contínuo da frota de tratores e caminhões, sem os quais não seria viável realizar a etapa agrícola do processo produtivo.**

Demonstrou-se acima que o laudo comprova que tais bens utilizados na fase agrícola são necessários à realização da colheita, carregamento e transporte da cana.

Como se vê não houve uma impugnação específica de modo a esclarecer se os serviços glosados e descritos no quadro acima são empregados no processo produtivo da empresa, bem como não há o que se assemelhar a estas rubricas com os dispêndios de pneus e câmaras de ar utilizadas na frota agrícola, pois estes referem-se a aquisições de bem.

Pelo que consta nas descrições dos itens da Lista 8.1, cabe presumir apenas que os serviços que descrevem de maneira clara o maquinário agrícola cabe a reversão da glosa, posto que tratam de essenciais e relevantes.

Os serviços que não foram esclarecidos pela demandante e que não se presumem pela descrição tratar-se de despesa agrícola ou industrial não cabe a reversão da glosa. Assim, vejamos as glosas que ao meu entender são indevidas:

Lista 8.2

Mão de Obra Manutenção Pneus - serviços de reformas de pneus caminhão.

Mão de Obra Manutenção P. - Foram glosadas as despesas prestadas por:

CR Cardans Auto Peças — revisões em cardans de caminhões.
Centro de Torneamento Ton — recuperar rolamentos caminhões e tratores.
Copecar Com e Ind Peças — revisão em tratores.
Hidrau Ata Comercio — revisar carregadeiras Valmet.
Irriga terra Ind e Com — revisão de pulverizador agrícola.
Jaqueline Conceição Rique — revisão em ar condicionado de caminhões.
Jáú Freios Peças e Serviços — mão de obra em freios de caminhões, maquinas agrícolas.
Laponia Sudeste Ltda — revisão em caminhões Volvo.
Lopes Diesel Comercio — revisão de bicos injetores em motores de caminhões
Pagan S/A Distribuidora — revisão de trator.
União Renovadora de Pneus — reforma pneus caminhões, caminhonetes e maquinas agrícolas.
Unimak Reformadoras de Pneus — reforma pneus agrícolas.
Zanco & Prando Ltda ME — serviços em carrocerias de caminhões.

Diante do exposto, entendo que os serviços de mão de obra na manutenção caminhões e tratores que são utilizados no setor agrícola e industrial, acima destacados (lista 8.2), guardam relação com o processo produtivo da empresa sendo essenciais e relevantes e por essa razão voto por reverter essas glosas.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento 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: Combustíveis utilizados dentro da etapa agrícola (óleo diesel e gasolina para utilização nos caminhões e máquinas agrícolas); Insumos Industriais – Compras de produtos químicos (biodispersante para a torre de resfriamento); Materiais de Laboratórios – equipamentos e produtos utilizados em procedimentos laboratoriais: balão de vidro, papel, filtro, pipeta, bastão, agulha, copos, algodão, ácido clorídrico e dicromato de potássio; Materiais de Manutenção de peças de caminhões e máquinas agrícolas (freios, válvulas, motores, baterias, engates, transmissões, correias, molas,

rolamentos, parafuso, mangueiras, filtros e cabo de aço), na medida da depreciação, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal; Pneus e Câmaras de Ar de veículos utilizados na fase produtiva e industrial (pneus radiais, pneus de tratores, câmaras de ar e protetores de câmaras de ar), na medida da depreciação, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal; Uniforme e Materiais de Segurança do Trabalho (talabarte e botina); Serviços de mão de obra de manutenção de maquinário e veículos agrícolas - utilizados no setor agrícola e industrial da empresa (descritos na lista 8.2 do voto); Embalagens – (material de acondicionamento - lacres); Despesas portuárias (com serviços de embarque do açúcar em navios e serviços de despacho aduaneiro); Despesas com Aluguéis de Veículos; Serviços de Transportes Internos (entre as unidades produtivas da recorrente) de Empregados no Corte da Cana; Lubrificantes (Aquisições de graxas).

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

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

A presente lide administrativa fiscal tem como objeto, de forma geral, o aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aproveitados sobre os dispêndios realizados na produção e na atividade econômica da recorrente.

A divergência que originou o entendimento vencedor versa unicamente sobre o crédito a ser aproveitado sobre os dispêndios com aluguéis de imóveis pactuados com a pessoa jurídica nacional Fera Imóveis Ltda.

É relevante destacar que não há controvérsia sobre a comprovação de tais dispêndios. A glosa sobre tal rubrica se deu unicamente em razão dos imóveis não serem imóveis destinados unicamente à produção, razão pela qual tanto a turma julgadora *a quo* quanto o relator do presente julgamento mantiveram a glosa.

No entanto, tal entendimento não deve prosperar, visto que a legislação possibilitou, de forma expressa, o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios realizados com aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, basta conferir o inciso IV do Art. 3.º da Lei 10.833/03:

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

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;”

A título de exemplo, por estar em consonância com a larga jurisprudência deste conselho, esta Turma de Julgamento já decidiu que o arrendamento rural também dá direito ao crédito, quando o arrendador for pessoa jurídica:

“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 nº 1.221.170/PR).

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA. CREDITAMENTO.

O arrendamento de imóvel rural, quando o arrendador é pessoa jurídica e sua utilização se dá na atividade da empresa, gera direito ao crédito previsto no art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. (...)” (Processo nº 10880.953117/2013-14; Acórdão nº 3201-004.164; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 28/08/2018)”

À parte de toda a discussão relacionada ao conceito intermediário de insumo, conceito esse originalmente criado nos precedentes desta casa e confirmado no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com aluguéis de imóveis possui dispositivo próprio e expresso que vincula a possibilidade de aproveitamento aos dispêndios com aluguéis de imóveis utilizados na atividade econômica da empresa e não somente na produção.

Diante de todo o exposto e fundamentado, deve ser **DADO PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário para que a glosa realizada sobre os dispêndios com os aluguéis de imóveis pagos à Fera Imóveis Ltda seja revertida.

Voto proferido.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

