



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10820.720020/2010-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.345 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2020
Recorrente MUNDIAL - ACUCAR E ALCOOL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

ÔNUS DA PROVA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: 1. Por unanimidade de votos reverter as glosas referentes a: (a) Materiais de Laboratórios (balão de vidro, papel, filtro, pipeta, bastão, agulha, copos, algodão, ácido clorídrico e dicromato de potássio); (b) Combustíveis utilizados dentro da etapa agrícola (óleo diesel e gasolina para utilização nos caminhões e máquinas agrícolas); (c) Insumos Industriais – (produtos químicos biodispersante para a torre de resfriamento); (d) Embalagens (material de acondicionamento - lacres), (e) 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; (f) Pneus e Câmaras de Ar e Mão Obra Manutenção de Pneus, 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; (g) Uniformes e Materiais de Segurança do Trabalho (talabarte e botina); (h) Serviços de mão de obra de manutenção de maquinário e veículos agrícolas utilizados no setor agrícola e industrial prestados pelas empresa (descritos na lista 8.2 do voto). 2. Por maioria de votos, reverter as glosas referentes a (a) Despesas portuárias na exportação, com serviços de embarque do açúcar em

navios e serviços de despacho aduaneiro; vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes, que negava provimento. Vencidos, ainda, os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laercio Cruz Uliana Junior e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima que revertia a glosa quanto ao transporte interno de funcionários para a lavoura. Manifestou a intenção de declaração de voto a conselheira Mara Cristina Sifuentes no tocante ao entendimento de inovação processual na fase recursal. Transcorrido *in albis* o prazo regimental para a apresentação, considerando-se não formulada.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Marcio Robson Costa, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, 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 29741.59070.251007.1.1.08-6044 e homologou parcialmente a Declaração de Compensação nº 15334.00947.301007.1.3.08-8604 (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 Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa apurado no 4º trimestre de 2006, vinculado a receitas de exportação, no valor total de R\$ 12.502,71. 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 718/2011 (fls. 162-164), reconhecendo tão somente o direito ao crédito no montante de R\$ 3.660,66 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 contribuição para o PIS/Pasep, 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 está 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 à 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 - análise em água de abastecimento.

Edma Célia Oliva ME - aplicação de insulfilme 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. Jaú 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.

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 no transporte 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, tratos 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 tratos 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 aluguéis 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. 261/279, e a decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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 Contribuição para o PIS/Pasep, por falta de previsão legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Insatisfeita com a decisão a empresa contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 290/352) 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. 428/578)

Observe ainda que o Termo de Verificação Fiscal esta nas fls. 99/112 seguido de anexos complementares, o Despacho Decisório esta nas fls. 162/164 e a Manifestação de Inconformidade esta nas fls. 167/185.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

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

I - DO CONCEITO DE INSUMOS

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

Nesse sentido o conceito de insumos, no âmbito do PIS/PASEP e COFINS, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso

das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/PASEP e da COFINS por inequívoca previsão normativa: das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004,

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.

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 SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

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

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

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

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

Entendo que andou bem o STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, que de forma clara determina a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Sendo de relevante importância a fase instrutória do processo administrativo.

II- QUESTÕES PROCESSUAIS

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

Inicialmente cabe esclarecer as questões processuais pertinentes ao que envolve o processo administrativo fiscal, sendo imperioso destacar que independente do conceito de insumos no 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 refere 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)

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”.

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 e com esse ato oportunizar a Delegacia Regional de Julgamento a análise do caso. 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.

III.4.1 – GLOSAS DAS DESPESAS AGRÍCOLAS (RUBRICAS 1, 3, 5 e 8 – insumos agrícolas)

O Termo de Verificação Fiscal glosou as despesas com a seguinte justificativa:

(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.

As alegações do contribuinte que foram descritas no Manifesto de inconformidade e no Recurso Voluntário nada falam sobre a ausência das notas fiscais apontadas pela fiscalização, não há impugnação específica nesse ponto.

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, logo, não cabe deferir a produção dessas provas no momento processual em que se encontra.

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

Sobre o item 3, constou no Termo de Verificação fiscal que:

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

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.

Sobre o aluguel de imóveis 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.

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 está previsto na legislação ser possível se creditar nessa operação.

Além disso há entendimento na jurisprudência do CARF, ao qual me filio, de que aluguel de veículos não se equipara a aluguel de máquinas e equipamentos que estão descritos na lei. Observo que no acórdão n.º 3003-000.100, de relatoria do Ilustre Conselheiro Marcos Antônio Borges, que acompanhei, foi enfatizado tal posicionamento, vejamos:

VI Despesas de aluguéis de veículos;

Não restou comprovado que os veículos locados participam efetivamente do processo produtivo ou atende ao critério da essencialidade e relevância, conseqüentemente, as despesas com aluguéis de veículos não podem ser consideradas insumos para fins de apuração de créditos das contribuições, previsto nos art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637 e 10.833/03.

Sustenta ainda a recorrente o enquadramento no inc. IV do mesmo art. 3º, que prevê o crédito sobre as despesas com locação de máquinas e equipamentos. Vejamos:

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

(...)

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

Aqui, de forma diferente do inc. II, prevê o crédito não só nas atividades diretas do processo produtivo, mas em todas as atividades da empresa. No entanto a previsão legal para o creditamento, se restringe a locação de prédios, máquinas e equipamentos, **não cabendo a extensão pretendida pela recorrente em relação aos veículos**. É incabível o desconto de créditos calculados em relação ao valor incorrido no mês relativo aos aluguéis de veículos, posto não se confundir com o termo “máquinas” utilizados ao longo de toda legislação. (grifei)

Mantenho assim a glosa em relação as despesas com aluguéis de veículos.

Desta feita, nos termos acima expostos, mantenho a glosa sobre os aluguéis de veículos, de Máquinas e Equipamentos e de outros alugueis neste item especificado.

Sobre o item 5, por ser inúmeros insumos irei tratar conforme contou no Termo de Verificação Fiscal.

(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 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.

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 Pôssas; 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 utilização 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 utilizados no tratamento de água de caldeira e 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.

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 nº 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 nº 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 constituíam 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 nº 10783.914097/2011-94; Acórdão nº 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 nº 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 nº 10314.720210/2017-94; Acórdão nº 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 nº 19311.720352/2014-11; Acórdão nº 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 nº 11080.015203/2007-59; Acórdão nº 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.

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.

Consta no laudo que: “**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 câmaras 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.

Conforme já relatado acima, no item que trata de transporte coletivo de empregados, entendo que cabe reverter a glosa no que se refere apenas aos equipamentos de segurança, nos termos do que consta no parecer COSIT que novamente reproduzo:

O Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018:i) 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.

Sobre o item 8 o Termo de Verificação fiscal destacou que:

(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.

Jaú 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 cambio.

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 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.

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, de maneira genérica que todos os serviços são essenciais para empresa.

(...)Percebe-se prima facie que todos os serviços acima aludidos se encontram albergados pela conceituação de insumo já devidamente esculpida pela lei e adotada pelo Tribunal Administrativo e, uma vez que tais serviços são indispensáveis ao desenvolvimento das atividades agroindustriais da Recorrente, deverão necessariamente gerar direito ao creditamento de PIS, enquadrando-se como insumos da atividade.

(...)

Assim, não pairam dúvidas de que a ora Recorrente faz jus ao creditamento das contribuições sobre os dispêndios ocorridos na lavoura da cana-de-açúcar, notadamente aqueles que foram glosados sob as rubricas 1, 3, 5 e 8 do TVF.(...)

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 e não de manutenção.

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.

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, máquinas 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 máquinas 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.

III.4.4 – DAS DESPESAS COM EMBALAGENS (RUBRICA 7) – Material de Acondicionamento

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: Sendo assim, tendo em vista que a autoridade fiscal rechaçou o direito ao crédito sobre os dispêndios com embalagens que não se integram ao produto final, numa aplicação equivocada do conceito de insumo, não merece prosperar a glosa sobre as referidas embalagens, posto que as mesmas configuram custos indispensáveis à produção da Recorrente, enquadrando-se no conceito de insumo das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

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, **lacs**, 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 lacs.

(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.

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 nº 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 nº 10880.953117/2013-14; Acórdão nº 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 nº 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 nº 13888.001244/2005-36; Acórdão nº 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.

Já no manifesto de inconformidade a Manifestante não impugna o serviço de transporte coletivo prestado. Tanto é assim que o julgador de piso não se manifestou sobre a glosa.

Ora, não poderia o acórdão tratar de matéria que não foi posta em julgamento, sobre a qual não houve fundamentação e justificativas capazes de formar o convencimento do julgador de maneira que alterasse o posicionamento da fiscalização.

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 à 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: (...)

Sobre esse tema a jurisprudência do CARF, a qual me filio, tem decidido que não há previsão de crédito sobre insumos não previstos na lei, conforme a despesa para transporte coletivo de funcionários. Nesse sentido cito o voto do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, no acórdão n.º 3201-006.214, vejamos:

(...)

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre gastos com serviços de transporte de funcionários e com as aquisições de combustíveis e lubrificantes não utilizados diretamente no processo produtivo.

O Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018 também se manifesta sobre o tema firmando o seguinte entendimento:

i) 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);

Entendo ser pertinente observar que a despesa aqui tratada esta relacionada ao serviço prestado para transporte de empregados, sendo essa uma despesa que viabiliza a atividade de mão de obra da empresa e, portanto não esta intimamente ligada ao processo produtivo, bem como não se trata de insumo essencial e relevante para a industrialização do produto fim.

Dentro desse contexto mantenho a glosa das despesas de serviço de transporte coletivo de funcionários.

III.4.6 - DAS DESPESAS COM BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO

III.4.6.1 – DEPRECIAÇÃO DE BENS UTILIZADOS NA ÁREA AGRÍCOLA (RUBRICA 2)

O termo de verificação fiscal tratou da glosa nos seguintes termos:

(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.

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: Percebe-se que a glosa em apreço decorre de raciocínio amplamente debatido quanto à consideração da etapa agrícola no processo produtivo da Recorrente, oportunidade na qual já comprovamos que a fase agrícola não somente pertence ao processo produtivo da Recorrente, como consiste na principal etapa de produção, sendo um contra senso a glosa de bens alocados nesta etapa.

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 DEPRECIAÇÃO DEVE CONTER A DATA DE COMPRA DE TODOS OS BENS DON 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.

V- DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

A recorrente requer que seja realizada diligência e/ou perícia, ocorre que no caso dos autos, tal medida mostra-se desnecessária e ainda intempestiva, visto que na fase em que o processo se encontra, caso carecesse de parecer técnico, este deveria ter sido requerido no momento que apresentou a impugnação.

Dispõe o *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972:

“Art. 18. A autoridade julgadora de **primeira instância** determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.”

Resta claro, portanto, que o requerimento deveria ter sido direcionado ao julgador de primeira instância. Contudo, cabe ainda acrescentar que em processos como o presente, este tem sido o entendimento adotado por esta Turma de Julgamento, conforme decisão a seguir ementada:

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

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

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. CRÉDITOS.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.” (Processo nº 10880.653302/2016-46; Acórdão nº 3201-004.221; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 25/09/2018)

Nesse sentido, rejeito o pedido de diligência, pelos motivos acima expostos.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário 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 e Mão Obra Manutenção de Pneus**, 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).

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa