



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10820.720341/2015-90
ACÓRDÃO	3002-002.859 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REVATI S.A. AÇÚCAR E ÁLCOOL EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

O Conceito de insumo deve ser aferido a partir dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço dentro do desenvolvimento da atividade econômica do Contribuinte.

CRÉDITOS. CUSTOS. MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E COMBUSTÍVEIS. COMPROVAÇÃO. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Mantém-se a glosa dos créditos sobre custos/despesas com manutenção de veículos e máquinas, bem como sobre combustíveis, quando não há comprovação da efetiva aplicação destes itens nos setores produtivos da empresa.

ACETILENO. GLP. OXIGÊNIO. APLICAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Quando utilizados em equipamentos inerentes ao processo produtivo, é possível o creditamento sobre a aquisição de gases industriais.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E UNIFORMES. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes, comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. Custos com Combustíveis e Manutenção de Frota Automotiva.

Mantem-se glosas sobre combustíveis e lubrificantes que não foram empregados no processo produtivo.

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Mantém-se a glosa dos créditos sobre locação de máquinas e equipamentos, quando não ficar comprovado que foram pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa.

Não gera direito a créditos das contribuições não cumulativas os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros nos termos da súmula CARF nº 190.

CRÉDITOS. Custos com Obras de Geração de Energia. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do disposto no art. 3º, inciso VII, c/c o § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/02, e nº 10.833/03, o que gera créditos das contribuições passíveis de aproveitamento é o custo/despesa de depreciação/amortização de infraestrutura, tais como edificações, construções, inclusive, de linhas de transmissão de energia elétrica, e não o custo da sua construção/implantação.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. COMPROVAÇÃO.

A apropriação de créditos extemporâneos está condicionada à comprovação da legitimidade acerca dos referidos créditos mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda que registrado fora de época.

CRÉDITO PRESUMIDO. CÁLCULO. MÉTODO. RATEIO. GLOSA.

A falta de sistema de contabilidade de custo integrada e coordenada com a escrituração contábil para apuração dos custos de produção implica adoção do rateio proporcional da receita bruta em relação à receita decorrente da venda de álcool (etanol) para o cálculo do crédito presumido deste produto; assim, a glosa decorrente da adoção deste método deve ser mantida.

DILIGÊNCIA - DESNECESSIDADE. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR.

Autoridade julgadora formará livre convicção para a apreciação das provas, podendo determinar diligência que entender necessária, e não acatando as que não tiver resultado útil e prático ao processo, especialmente quando requeridas sem fundamentos indícios pertinentes para sua realização.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas relativas aos créditos apurados sobre custos com equipamentos de proteção individual (EPI) comprovadamente utilizados na produção, observados os demais requisitos da lei e, por maioria de votos, para reverter as glosas relativas aos créditos apurados sobre custos com Gases Utilizados no Processo Produtivo, vencida nesse item, a Conselheira Keli Campos de Lima (relatora), que deu provimento parcial em menor extensão, para reverter as glosas relativas aos créditos apurados sobre custos com equipamentos de proteção individual (EPI) comprovadamente utilizados na produção, observados os demais requisitos da lei, nos termos da decisão. Designado para elaborar o voto vencedor o conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha

Sala de Sessões, em 15 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcos Antônio Borges – Presidente

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rafael Luiz Bueno da Cunha, Keli Campos de Lima, Gisela Pimenta Gadelha, Dionisio Carvallhedo Barbosa (suplente convocado(a)), Neiva Aparecida Baylon, Marcos Antônio Borges (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Catarina Marques Moraes de Lima, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Dionisio Carvallhedo Barbosa.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face de acórdão da DRJ08 que julgou parcialmente procedente manifestação de inconformidade conforme decisão abaixo ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PIS. GLOSA DE CRÉDITOS. CONEXÃO PROCESSUAL.

Baseando-se o Despacho Decisório em auto de infração de glosa de créditos controlado em processo específico, cuja impugnação já foi objeto de decisão em Primeira Instância Administrativa, a matéria questionada não comporta nova análise em mesma esfera de julgamento, adotando-se iguais razões de decidir daquela decisão, mormente se demonstrado que tal decisão, relativamente às glosas mantidas, em nada é alterada pela superveniente inovação no conceito de insumo pelo posicionamento do STJ, refletido em Parecer Normativo da Administração Tributária.

Cabível, apenas, a análise de matérias questionadas em Manifestação de Inconformidade e não contidas na apreciação da Impugnação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

PROCESSO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA COM PROCESSO ADMINISTRATIVO. JUROS E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA EM RESSARCIMENTO.

A busca da tutela jurisdicional do Poder Judiciário acarreta a renúncia à discussão administrativa sobre a mesma matéria, impedindo a apreciação das razões de defesa acerca de igual questão por parte do colegiado a quem caberia o julgamento.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

Para fins de economia processual, adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

RELATÓRIO

Trata-se de Manifestação de Inconformidade em face do Parecer SEORT e Despacho Decisório de fls. 1725/1733 por meio dos quais foi deferido parcialmente pedido de ressarcimento (PER) e homologadas em parte compensações a ele vinculadas.

Referido Parecer reporta-se ao PER nº 18434.58715.060913.1.5.08-8250, com crédito de Contribuição ao Pis/Pasep, originário de aquisições feitas no 3º trimestre de 2009, no montante de R\$ 312.626,30, com fundamento no artigo 5º da Lei nº 10.637/2002, e informa que:

Por meio do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 08.1.02.00- 2014-00408-5, a Seção de Fiscalização-Safis, da Delegacia da Receita Federal em Araçatuba, realizou auditoria do crédito requerido, tendo os Auditores Fiscais responsáveis produzido o Termo de Verificação de Infração Fiscal que instrui o auto de infração de glosa de créditos de Pis.

Como resultado do procedimento fiscal realizado, a autoridade da DRF esclarece:

Em conformidade com quadro resumo, constante no item 58 do Termo de Verificação elaborado pela Seção de Fiscalização-Safis, o valor passível de

ressarcimento de créditos de Contribuição Pis/Pasep Exportação, referente ao 3º trimestre de 2009, foi de R\$ 244,916,32.

...

Informo que deixamos de fornecer cópia do Auto de Infração Pis/Pasep, do Termo de Verificação de Infração Fiscal à Legislação Tributária Federal, das planilhas citadas no mencionado termo e dos demais documentos que embasaram o procedimento de glosa de créditos relativos ao processo nº 15868.720046/2015-19; pois cópia integral dos mesmos já foi fornecida ao contribuinte, conforme Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal, cuja cópia segue anexa a esta decisão administrativa.

Seguem anexos ainda a este Parecer e respectivo Despacho Decisório, cópia integral das Dacons reconstituídas pela equipe de fiscalização, que também são parte integrantes da presente decisão administrativa.

Referidos Autos de Infração e Termo de Verificação, com descrição das glosas de créditos, sem exigência de crédito tributário, constam de fls. 1374/1384 e 1386/1429, sendo que no Termo de Verificação inicia a Fiscalização reportando-se a decisão judicial interlocutória ligada a Cautelar Inominada nº 0026593-56.2014.4.03.0000/SP (item 1) e reportando-se aos grupos empresariais que a Interessada integrou ao longo dos períodos analisados e a suas atividades (itens 2 a 9), destacando no item 9 que:

... conforme Ata de assembléia geral extraordinária realizada em 25/05/2012, com protocolo em 02/07/2012, que a Cia tem sua sede na Fazenda Águas Claras, Brejo Alegre/SP, e não possui em seu objeto a atividade agrícola, e que possui também as atividades de produção e comercialização de energia elétrica.

No item 10, relaciona pedidos de Ressarcimento apresentados pela Interessada, referentes a PIS e COFINS do 1º trimestre de 2009 até o 2º trimestre de 2013, informando que aqueles destacados em “negrito e sublinhado” não foram contemplados na petição à Justiça Federal, mas também foram objeto de auditoria.

Esclarece no item 11 que o procedimento objeto do processo 15868.720046/2015-19 refere-se a períodos de 2009 para os quais a Interessada apresentou pedidos que identifica em tabela do item 12:

Período de apuração	Pedido de Ressarcimento	Contribuição	Valor total	Processo
1º trimestre de 2009	323942199706091311083705	Pis/Pasep	11.472,07	10820.901454/2013-22
2º trimestre de 2009	160510361306091311086393	Pis/Pasep	84.049,57	10820.720340/2015-45
3º trimestre de 2009	184345871506091315088250	Pis/Pasep	312.626,30	10820.720341/2015-90
4º trimestre de 2009	062995415906091315087529	Pis/Pasep	242.771,56	10820.720342/2015-34
SUBTOTAL - ANO PIS =>			650.919,50	
1º trimestre de 2009	237593057406091311093080	Cofins	52.841,06	10820.901457/2013-66
2º trimestre de 2009	226082004906091311099888	Cofins	387.137,40	10820.720343/2015-89
3º trimestre de 2009	184376726306091315096399	Cofins	1.439.975,67	10820.720344/2015-23
4º trimestre de 2009	011791978906091315098595	Cofins	1.118.220,54	10820.720345/2015-78
SUBTOTAL - ANO COFINS =>			2.998.174,67	
TOTAL - ANO 2009			3.649.094,17	

Nos itens 14 a 56 do Termo de Verificação são descritos, de forma detalhada, os procedimentos realizados pela Fiscalização e as correspondentes análises, destacando-se que:

No item 29 é descrita concordância da Interessada com a constatação de que dados constantes da planilha “2” elaborada pela fiscalização e que compuseram a base de créditos do ano de 2009 foram utilizados em desacordo com a legislação. No item 34 é descrita a concordância da Interessada com os cálculos de rateio apurados pelo Fisco.

Nos itens seguintes são abordadas questões relativas a consumo de óleo diesel, crédito presumido, aquisições de períodos anteriores, sendo descrito, no item 39:

a partir dos arquivos magnéticos, documentos e justificativas apresentadas pela empresa em resposta as constatações desta fiscalização, refizemos a apuração dos créditos e dos débitos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base nos arquivos digitais dos registros fiscais que foram apresentados pelo próprio sujeito passivo, o que gerou alterações nas bases de cálculo tanto do mercado interno (MIT) quanto do mercado externo (ME), e que esta nova apuração efetuada pelo fisco se encontra na “Planilha 08 – Resumo”.

No item 40 são identificadas as Planilhas confeccionadas (a partir das planilhas elaboradas pelo sujeito passivo) :

a) Planilha 04 – RETIFICADA – Denominada memória de cálculos dos débitos – cálculos da fiscalização para o ano de 2009, contendo 04 tabelas (“A”; “B”; “C” e “D”). Na tabela “A” temos a reclassificação do faturamento da empresa, começando com venda no mercado interno (item 1), depois venda para o mercado externo (item 2) até outras vendas não operacionais (item 6); Na tabela “B” temos o cálculo do rateio por mês (ME e MIT), observando que na coluna “discriminação das receitas / mês” há informações sobre a memória de cálculo utilizada pela fiscalização e os critérios de rateio utilizados pelo contribuinte, sendo que utilizamos os critérios definidos na legislação (faturamento); Na tabela “C” temos a classificação e recálculo dos percentuais para rateio para fins de crédito presumido – aquisição de cana-de-açúcar – apenas com destinação a alimentação humana ou animal; Na tabela “D” temos o comparativo e recálculo

do valor da base de cálculo do crédito presumido apurado pela fiscalização com base na tabela “C” e temos também o valor informado pelo contribuinte no Dacon. Vide informações importantes acerca de deferimentos de crédito presumido apontadas no fim da tabela “D”, pois em caso do valor apurado pela fiscalização ser maior do que o valor peticionado pelo contribuinte na Dacon, o valor utilizado será o da Dacon (pelo motivo da decadência do seu direito) e em caso do valor apurado pela fiscalização ser inferior ao valor informado no Dacon pelo contribuinte, o valor apurado pela fiscalização será o valor correto a ser utilizado para fins de crédito presumido a ser aproveitado pelo contribuinte.

b) Planilha 05 – CRED. PRESUMIDO – Evidencia as divergências apuradas nos pedidos de créditos relacionados a compra de cana-de-açúcar e o valor de seu crédito presumido, com base nas planilhas apresentadas pelo contribuinte em 2015, durante a auditoria, sua correção pela fiscalização e dos dacons apresentados em 2013 referentes ao ano de 2009. Contém diversas tabelas:

TABELA “A” – dados extraídos por mês do ano de 2009 das planilhas apresentadas pelo sujeito passivo; TABELA “B” – correção dos dados pela fiscalização. Registre-se que em cada linha há referência de qual planilha está sendo extraído o dado (a origem do dado está sempre colocada na referida tabela); TABELA “C” – divergência entre as tabelas anteriores para melhor visualização; TABELA “D” – são dados extraídos do Dacon do sujeito passivo que se tratam de créditos presumidos (itens 3 e 4) – apenas recompusemos a base de cálculo (itens 1 e 2) e fizemos a comparação com as tabelas “A” e “B”; TABELA “E” – divergências de informações por mês – planilhas – tabela “A” – versus Dacon – tabela “D”; TABELA “F” – Nessa tabela há a comparação entre os valores apurados pelo contribuinte em planilhas apresentadas e os valores apurados pela fiscalização sempre comparando com os Dacons apresentados. Vide observação 05, no fim da tabela “F”; TABELA “G” – é o resumo, ou seja, a validação por parte da fiscalização dos créditos presumidos solicitados. Se o valor apurado pela fiscalização for maior que o valor pedido pelo contribuinte no Dacon, valida-se o pedido do contribuinte (porque o Dacon é a base para o pedido), se o valor calculado pela fiscalização for menor, essa será a base do pedido. Vide também no fim desta tabela a observação de número 06;

c) Planilha 06 – LINHA 12 DEVOLUÇÃO – Confeccionada para demonstrar os itens que não foram aceitos pela fiscalização. Na primeira coluna temos os motivos dos indeferimentos/correções. No fim da Tabela “A” da planilha “7” há uma explicação dos motivos das glosas por parte da fiscalização. O motivo “24” determina que devolução de venda de bem do ativo imobilizado não gera direito ao crédito. Se a venda não gera débito, a devolução, por seu turno, também não gera direito ao crédito.

d) Planilha 07 – É nessa planilha que demonstramos os itens glosados, um a um, com a indicação do motivo da glosa. Essa planilha foi confeccionada a partir da planilha apresentada pelo contribuinte denominada "Item 6 - Base de Créditos -

2009n retificada - TDPF-F nº 08 1 02 00-2014 00408-5", cujo arquivo retificado pelo contribuinte foi entregue em 09/03/2015. Na TABELA "A" temos todos os dados do contribuinte (todos os que ele entendeu que geraria crédito), que alimentaram os totais das linhas "01", "2", "3", "4", "6" e "7" do Dacon, com acréscimo, por parte da fiscalização, de cinco colunas à esquerda, sendo que a principal delas, a coluna "E" foi denominada de "motivo de indeferimento/correções. Nesta coluna, para orientação do contribuinte, para os itens que concluímos não haver previsão legal para crédito, registramos o motivo da glosa (número) e, ao final, o que chamamos de TABELA "B" discriminamos, um a um, o porquê desses motivos; na TABELA "C" temos um resumo mensal dos valores mantidos por esta fiscalização, relativos a todas as linhas, referenciadas no início da tabela, do Dacon; Na TABELA "C.1" temos o resumo apenas da linha "1" do Dacon; Na TABELA "C.2" o resumo da linha "2"; Na TABELA "C.2.1" temos o resumo dos valores mantidos da TABELA "A" apenas em relação a linha "2" com acréscimo de óleo diesel (concluímos ser passível de crédito apenas o utilizado na produção, ou seja, o que foi consumido no campo não foi aceito pela fiscalização, pois ela já tem uma agropecuária responsável pela plantação e colheita de cana-de-açúcar que entrega a Usina); Na TABELA "C.3" temos o resumo dos totais mantidos da TABELA "A" apenas com relação a linha "3"; Na TABELA "C.4" temos o resumo dos totais mantidos da TABELA "A" apenas com relação a linha "4"; Não existe a tabela c.5 pois não há informações na linha 5; Na TABELA "C.6" temos o resumo dos totais mantidos da TABELA "A" apenas com relação a linha "6"; Na TABELA "C.7" temos o resumo total mantidos da TABELA "A" apenas com relação a linha "7". A partir da TABELA "D" demonstramos os totais resumidos, por mês, dos valores indeferidos da base de cálculo, discriminados na TABELA "A" (sempre com o motivo da glosa); Nas TABELAS "D.1" a "D.7" temos as informações relativas as linhas 1 a 07 da Dacon, entretanto, com relação aos indeferimentos promovidos por esta fiscalização.

NOTA 1 – Ressaltamos que confeccionamos esta planilha com diversas tabelas a partir de dados do próprio contribuinte com acréscimos de colunas que evidenciaram os itens que poderiam ser considerados para efeitos de cálculo de créditos. As tabelas criadas dentro desta planilha com valores resumidos têm o objetivo do preenchimento do resumo dos créditos. Uma espécie de Dacon, linha a linha, preenchida pela Fiscalização para aproveitamento, inclusive, de créditos anteriores ao período de 2009; NOTA 2 – ÓLEO DIESEL - Antes de entrarmos nas próximas tabelas, uma informação importante: O sujeito passivo solicitou créditos de TODAS as aquisições de óleo diesel (do ano), entendendo que a sua compra, de forma geral, daria direito a crédito, porque no seu modo de entender isso era um tipo de insumo. De posse de uma planilha, fornecida pelo próprio contribuinte, verificamos que ele demonstra, de forma clara e precisa, quando a utilização desse é um insumo e quando não é, e o setor em que tal produto foi consumido (o que também denota se trata ou não de insumo). Entendemos que somente a utilização no centro de custo INDUSTRIAL e gasto na sede da pessoa jurídica é que dá direito ao crédito (e mesmo quando ele classifica como

produção industrial, o óleo diesel não é gasto na indústria e sim em outras pessoas jurídicas ou propriedades). A utilização do óleo diesel nas fazendas, mantidas pela Revati Agropecuária Ltda. ou outras pessoas jurídicas do grupo Renuka (que fornece ou não cana-de-açúcar) não dá direito ao crédito (R\$ 3.933.224,15).

Ainda com relação ao ÓLEO DIESEL, o sujeito passivo “revende” o que, segundo ele mesmo em respostas apresentadas, se tornou excedente (R\$ 9.179.638,00).

Na verdade mais da metade do que peticiona de crédito (R\$ 18.088.921,50) se refere a revenda de combustíveis adquiridos, que não geram direito ao crédito e a venda também não gera débito, porque se trata de operação sujeita a tributação no início da cadeia. Desta forma, excluímos tanto os créditos como os débitos. Da mesma forma, os valores do óleo diesel que se encontram em estoque não geram crédito, pois nesta fase não é possível o contribuinte fiscalizado identificar se eles terão destinação como insumo no processo produtivo. Á título de orientação o contribuinte deveria evitar toda e qualquer forma de aquisição de óleo diesel que não fosse utilizado no processo produtivo, que de fato é de quantidade ínfima, perto do que se peticiona. Desta forma na “Planilha 09 – Óleo Diesel”, seus totais por mês foram transferidos para esta “Planilha 07...”, e constam de suas linhas 18227 a 18239, da coluna “C = Seq.

Fisco”.

NOTA 3 – AQUISIÇÕES DE PERÍODOS ANTERIORES - Com relação a insumos que foram recepcionados no ano de 2008 e foram pleiteados pelo contribuinte ao longo de 2009 glosamos esses itens porque referem-se a períodos distintos do pedido. O contribuinte, em resposta recepcionada nesta fiscalização em 08/04/2015 afirmou que efetuou tais pedidos com base parágrafo quarto do artigo terceiro da lei número 10.833/2003 que diz: “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”. Discordamos dessa interpretação, pois a lei refere-se, nesse ponto, ao saldo (encontro de débitos e créditos de um determinado mês), ou seja, saldo de um período que se transforma em saldo para aproveitamento em período posterior. Não é o caso dessas notas. O contribuinte deveria tê-las lançado dentro de seus próprios períodos e eventuais saldos poderiam ser compensados com períodos posteriores. O que ele poderia fazer então? Bastaria retificar os meses anteriores, se não estivessem alcançados pela decadência, e alocar as notas dos créditos nos meses corretos. Caso tais sobras de créditos se relacionassem ao mercado externo, caberia a ele, no prazo de 5 anos de sua origem, peticionar em Per o seu ressarcimento / compensação, sob pena de decair seu DIREITO, e caso ele tivesse efetivado pagamento de PIS ou de Cofins, mas que com a alocação de tais créditos no período correto acarretasse a demonstração de que os débitos seriam suplantados pelo créditos, o que geraria um pagamento indevido, caberia a ele peticionar a restituição (DIREITO) também no prazo de 5 anos, sob pena de prescrever seu direito ao indébito. O que ele fez foi um lançamento

extemporâneo de um crédito e, para isso não há previsão legal, mesmo porque isso geraria como consequência a alteração dos prazos prescricionais e decadenciais os conceitos de créditos e débitos, e suas próprias apurações prescritas em lei.

NOTA 4 – MOTIVOS DOS INDEFERIMENTOS: Abaixo consta a tabela utilizada na “Planilha 07...” com a descrição dos motivos de indeferimentos:

TABELA B = MOTIVOS DOS INDEFERIMENTOS DE CRÉDITOS:	
Código	Descrição do motivo
01-	01-NF de EMISSÃO ANTERIOR A 12/2008
02-	02-NF de EMISSÃO DE 2008 E RECEPÇÃO ANTERIOR A 2009
03-	03-CFOP - 1916 - Retorno remetido para conserto ou reparo.
04-	04-CFOP - 1406 - substituição tributária e bem para o ativo imobilizado.
05-	05-CFOP - 1551 e 2551 - bem para o ativo imobilizado.
06-	06-CFOP - 1555 - bem do ativo imobilizado de terceiro
07-	07-CFOP - 1902 - Retorno remetida para industrialização por encomenda.
08-	08-CFOP - 1916 - Retorno remetido para conserto ou reparo.
09-	09-CFOP - 1917 - mercadoria recebida em consignação
10-	10-CFOP - 1949 e 2949 - não gera crédito esta operação
11-	11-PLANILHA 02

TABELA B = MOTIVOS DOS INDEFERIMENTOS DE CRÉDITOS:	
Código	Descrição do motivo
12-	12-Aquisição destinada a Administração, gastos com refeição fora da sede, recrutamento e seleção, serviços de auditoria e consultoria, viagens e estadias, urbanização e limpeza, jurídico, social e encadernação
13-	13-Fora do conceito de insumo
14-	14-Manutenção automotiva / pneus / borrach. / lubrific. / estoque autom.
15-	15-Aluguéis de veículos - flex / adm e outros / multas de trânsito s/parar / locação de containers
16-	16-Convênios médicos / materiais hospitalares e farmacêuticos / cursos e treinamentos / segurança e materiais relacionado a eles
17-	17-Empréstimos de bens / simples remessas / troca de mercadorias
18-	18-Mão de obra, serviços, construção civil e materiais - imobilizados
19-	19-Informática - material, software, hardware e serviços
20-	20-Frete de álcool com rateio para mercado externo - sem exportação deste produto no período. Neste caso excluímos o rateio, já todo seu valor apenas se refere ao mercado interno.
21-	21- Combustíveis (diesel, biodiesel, álcool etc) na revenda não geram crédito, nem mesmo o álcool para consumo próprio. No caso de combustíveis adquiridos de terceiros não há tributação na revenda, bem como sua aquisição não gera crédito. No último caso, o álcool produzido pela própria usina para consumo próprio (utilizado em veículos da administração, locados ou não, e não em veículos da indústria), o crédito relacionado ao mesmo é dado na aquisição dos insumos que o gerou, e não em duplicidade no seu consumo. Já o consumo de óleo diesel que a fiscalização entende gerador de créditos é apenas aqueles relacionados à área do centro de custo da produção industrial, e mesmo assim apenas aquele utilizado na fazenda onde se localiza o único estabelecimento industrial da pessoa jurídica, em que se localiza de fato a Usina.
22-	22- Período(s) anterior(es) de crédito(s)
23-	23- acrescido por mês / planilha 06, vinculado a exclusão do óleo diesel, motivo 21

Em quase todas as linhas há mais de um motivo de indeferimento, que se acumulam. Para o caso de indeferimentos que incidiu nos motivos 01, 02 e/ou 22, por exemplo se enquadram neles casos de notas fiscais emitidas em abril de 2008 em que o contribuinte as alocou como crédito em outubro de 2009. Outro exemplo são as notas fiscais de abril a outubro de 2008 alocadas nos meses de fevereiro a novembro de 2009, ou notas fiscais emitidas em dezembro de 2008 alocadas em junho e novembro de 2009. São todas extemporâneas, e não geram créditos no ano de 2009. O sistema da não-cumulatividade determina que os débitos sejam abatidos dos créditos mês a mês, e que apenas os saldos de créditos que superam os débitos de um mês podem ser descontados no mês ou meses seguintes (apenas após o confronto dos débitos e créditos do próprio mês a que se originam). A norma assim prescreve, caso contrário o instituto da decadência e da prescrição perdem sentido de existir, e a insegurança jurídica

prevalecerá, se o sujeito passivo puder transferi-los de períodos pretéritos para períodos futuros, sem o confronto com os débitos nos períodos em que se originaram, bem como não cabe ao Fisco auditar períodos anteriores aos pedidos do contribuinte para verificar se já haviam ou não sido descontados anteriormente.

Lembrando que o motivo 23 de fato é um acréscimo (deferimento) da parte que a fiscalização entende que gera crédito em relação ao óleo diesel, já que o motivo 21 foi seu indeferimento total, e que sem sua substituição incluímos o resumo por mês das linhas da “Planilha 09 – óleo diesel”. Já o motivo 20, trata-se de um indeferimento relativo ao mercado externo, e realocamos todo seu valor para o mercado interno. Alguns CFOPs, por si só não geram créditos (ex.remessas, imobilizado etc), em outros casos a informação constante do campo “NOME_ITEM” e/ou “DESC_CC” e/ou “CONTA_DEBITO” determinaram o indeferimento, como são os casos de “LOCAÇÃO DE VEICULO 1.0 FLEX COM AR SEM MOTORISTA”, “ADMINISTRATIVO PROMISSÃO”, “1.3.2.01.50.010 -

IMOBILIZAÇÕES EM ANDAMENTO”, respectivamente. Também há casos de tipos de despesas / aquisições que não se coadunam com o conceito de insumo.

e) A planilha “8” é a planilha de resumo, elaborada por esta fiscalização, para demonstrar os valores que podem e devem ser aproveitados como créditos pelo contribuinte. Na TABELA “A” temos a Base de Cálculo para apuração dos débitos; Na TABELA “B” Temos a base de Cálculo dos Créditos (linhas 01 a 12 do Dacon) – Mercado interno (MIT) e mercado externo (ME); Na TABELA “C” temos a base de cálculo e valor do crédito presumido para o PIS e Cofins; Na TABELA “D” temos a apuração de débitos versus crédito somente com relação ao PIS – MIT e ME, apurados pela fiscalização; Na TABELA “E” a mesma tabela anterior com relação à Cofins; Na TABELA “F” temos uma comparação entre PERDCOMPS E APURAÇÃO DO FISCO, com o percentual de indeferimento dos créditos por trimestre de apuração; Na TABELA “G” temos uma comparação entre os créditos apurados no mercado interno (Dacon) feito pelo contribuinte e o apurado pela fiscalização com a demonstração monetária e percentual indeferida pela fiscalização.

NOTA 1 – Esta planilha (8) foi confeccionada para demonstrarmos o resumo dos valores aceitos por esta fiscalização e as comparações com os perdcomps (ME, pedido de ressarcimento) e o Dacon (MIT, valores aproveitáveis por parte do contribuinte) deferidos e indeferidos pela fiscalização e que servirão de base para demonstrarmos os valores reais passíveis de ressarcimentos e os valores passíveis de aproveitamento no mercado interno e eventuais saldos desse último para períodos posteriores.

NOTA 2 – O contribuinte possui créditos nos meses de janeiro a março de 2009, entretanto, conforme explicamos nas observações na própria planilha, logo abaixo das tabelas, no mês de abril de 2009 há débito apurado, portanto, procedemos ao aproveitamento de ofício de eventuais créditos existentes em março de 2009.

NOTA 3 - Como se observa também há informações precisas dos saldos dos créditos (ME / MIT) existentes e seu uso durante o período. De fato, a apuração dos créditos das contribuições tem vínculo direto com os débitos e com os saldos anteriores de créditos, a apuração é única, após abatidos os débitos apura-se o saldo credor porventura existente.

f) Na PLANILHA “09” – óleo diesel, discriminamos os valores relativos a óleo diesel efetivamente consumidos no processo industrial passíveis de direito ao crédito pleiteado (nem toda a compra de óleo diesel dá direito ao crédito, é preciso ser consumido no processo industrial). Na TABELA “A” temos o Diesel consumido na sede da indústria e no centro de custo “produção industrial” (ano de 2009) cujos dados foram fornecidos pelo próprio contribuinte e servirá de base de cálculo para apuração de créditos do PIS e da Cofins. Vide observações a partir da linha “2498” dessa planilha; Na TABELA “B” temos os totais, por mês, do consumo de óleo validado pela fiscalização e que “alimentarão” a planilha “7”; Na TABELA “C” temos o total de Diesel consumido e vendido. Esta tabela possui algumas subdivisões, na 01 – temos o total de diesel consumido e na 02 o total vendido; Na 04 temos o total de diesel relacionado nas planilhas do contribuinte em seus pedidos de créditos e na “05” temos a diferença entre o pedido de crédito e a destinação do diesel informado pelo sujeito passivo (Na resposta a indagação da fiscalização, sobre essa diferença, o sujeito passivo informa tratar-se de produtos que encontravam-se em estoque e que foram consumidos e/ou comercializados posteriormente); Na sequência, a Fiscalização analisa respostas da Contribuinte a Termo de Intimação (itens 41 a 51) e reporta-se a Soluções de Consulta (item 52) .

No item 53 reforça que o contribuinte não possui atividade agrícola, portanto não exerce atividade agropecuária, não produz cana-de-açúcar, e quaisquer insumos desta produção não geram crédito ao mesmo. Nos itens 54 a 56 tece outros esclarecimentos acerca das planilhas elaboradas.

A título de Conclusão discorre:

- nos itens 57 a 61, acerca de créditos do mercado externo pedidos de ressarcimento (PER), apresentando as seguintes planilhas:

Período de apuração	Processo	Contribuição	Valor pleiteado	Valor deferido / passível de ressarcimento	Valor glosado
1º trim de 2009	10820.901454/2013-22	Pis/Pasep *	11.472,07	0,00	5.747,73
2º trim de 2009	10820.720340/2015-45	Pis/Pasep	84.049,57	41.365,89	42.683,68
3º trim de 2009	10820.720341/2015-90	Pis/Pasep	312.626,30	244.916,32	67.709,98
4º trim de 2009	10820.720342/2015-34	Pis/Pasep	242.771,56	184.739,74	58.031,82
SUBTOTAIS PIS =>			650.919,50	471.021,95	174.173,21
PERCENTUAL DE INDEFERIMENTO =>					26,76%
1º trim de 2009	10820.901457/2013-66	Cofins *	52.841,06	0,00	26.474,41
2º trim de 2009	10820.720343/2015-89	Cofins	387.137,40	190.533,81	196.603,59
3º trim de 2009	10820.720344/2015-23	Cofins	1.439.975,67	1.128.099,42	311.876,25
4º trim de 2009	10820.720345/2015-78	Cofins	1.118.220,54	850.922,43	267.298,11
SUBTOTAIS COFINS =>			2.998.174,67	2.169.555,66	802.252,36
PERCENTUAL DE INDEFERIMENTO =>					26,76%
TOTAIS ANO 2009 =>			3.649.094,17	2.640.577,61	976.425,57

Quanto ao Pis/Pasep * e a Cofins * do 1º trimestre de 2009, seus valores deferidos por trimestre, foram todos descontados de ofício pela fiscalização, são R\$ 5.724,34 e R\$ 26.366,65, respectivamente, e portanto não são mais passíveis de ressarcimento, motivo pelo qual suas colunas “Valor deferido / passível de ressarcimento” estão zeradas.

CRÉDITOS DO PIS COMPENSADOS PELO SUJEITO PASSIVO - SITUAÇÃO ANÁLISE SUSPensa

Número da Declaração	Trimestre da Perdcomp	Número da Declaração da Família	Data da Entrega	Valor do Crédito Utilizado na Dcomp
006141253906091317087132	3º trimestre de 2009	18434 5871506091315088250	06/09/2013	8.224,44
021066702506091317087771	3º trimestre de 2009	18434 5871506091315088250	06/09/2013	43.455,14
072129262607111417080363	3º trimestre de 2009	18434 5871506091315088250	07/11/2014	69.732,60
072987151506091317088980	3º trimestre de 2009	18434 5871506091315088250	06/09/2013	48.810,08
097802747614101313087198	3º trimestre de 2009	18434 5871506091315088250	14/10/2013	3.751,68
104017998930091313084416	3º trimestre de 2009	18434 5871506091315088250	30/09/2013	2.321,63
115574557219091313084703	3º trimestre de 2009	18434 5871506091315088250	19/09/2013	48.268,17
137017645618101313080698	3º trimestre de 2009	18434 5871506091315088250	18/10/2013	58.081,41
150401268306091317081418	3º trimestre de 2009	18434 5871506091315088250	06/09/2013	3.277,25
199330092430101313087594	3º trimestre de 2009	18434 5871506091315088250	30/10/2013	487,14
210538082206091317081303	3º trimestre de 2009	18434 5871506091315088250	06/09/2013	8.937,32
332185637906091317087812	3º trimestre de 2009	18434 5871506091315088250	06/09/2013	3.906,31
344603507406091317089001	3º trimestre de 2009	18434 5871506091315088250	06/09/2013	5.421,40
358038636412091313089005	3º trimestre de 2009	18434 5871506091315088250	12/09/2013	7.951,73
SUBTOTAL DE COMPENSAÇÕES COM A PER DO 3º TRIMESTRE 2009 - PIS =>				312.626,30
012813148330101313080900	4º trimestre de 2009	06299 5415906091315087529	30/10/2013	7.196,40
050727618526111313083260	4º trimestre de 2009	06299 5415906091315087529	26/11/2013	4.369,85
119619546619111313084010	4º trimestre de 2009	06299 5415906091315087529	19/11/2013	46.828,88
158390324712121313085846	4º trimestre de 2009	06299 5415906091315087529	12/12/2013	1.728,82
251661006108111313088723	4º trimestre de 2009	06299 5415906091315087529	08/11/2013	4,50
278059631807111417086050	4º trimestre de 2009	06299 5415906091315087529	07/11/2014	117.676,58
293844759914011413083778	4º trimestre de 2009	06299 5415906091315087529	14/01/2014	4.058,33
33428685091111313080870	4º trimestre de 2009	06299 5415906091315087529	11/11/2013	7.391,55
361947110923121313085878	4º trimestre de 2009	06299 5415906091315087529	23/12/2013	3.890,18
405029606121011417087200	4º trimestre de 2009	06299 5415906091315087529	21/01/2014	49.626,47
SUBTOTAL DE COMPENSAÇÕES COM A PER DO 3º TRIMESTRE 2009 - PIS =>				242.771,56

- nos itens 62 a 64, acerca de créditos do mercado interno - Dacons, apresentando as seguinte planilha:

Créditos Mercado Interno (MIT) constantes dos Dacons de 2009, retificados em 09/2013				
Período de apuração	Contribuição	Dacons	Deferido	Indeferido
1º trimestre de 2009	Pis/Pasep	864.083,88	173.452,44	690.631,44
2º trimestre de 2009	Pis/Pasep	405.708,40	273.261,84	132.446,56
3º trimestre de 2009	Pis/Pasep	327.448,38	194.532,93	132.915,45
4º trimestre de 2009	Pis/Pasep	494.807,09	385.330,58	109.476,51
SUBTOTAIS PIS =>		2.092.047,75	1.026.577,79	1.065.469,96
1º trimestre de 2009	Cofins	3.980.022,70	798.932,43	3.181.090,27
2º trimestre de 2009	Cofins	1.868.717,49	1.258.660,59	610.056,90
3º trimestre de 2009	Cofins	1.508.247,09	896.030,45	612.216,64
4º trimestre de 2009	Cofins	2.279.111,43	1.774.856,02	504.255,41
SUBTOTAIS COFINS =>		9.636.098,71	4.728.479,49	4.907.619,22
TOTAL DE 2009 =>		11.728.146,46	5.755.057,28	5.973.089,18

Cientificada do Despacho Decisório, a Interessada apresentou Manifestação de Inconformidade de fls. 1706/1737, acompanhada de documentos, em que inicia registrando a tempestividade de sua defesa e, ao expor os fatos, reporta-se à fundamentação do indeferimento e das glosas no Termo de Verificação Fiscal

relativo ao processo 15868.720046/2015-19, o qual expõe ter sido objeto de Impugnação ... onde constam todos os fatos e fundamentos que justificam e esclarecem o direito da Manifestante aos créditos pleiteados.

Passa então a apresentar razões de inconformismo, como a seguir sintetizado:

Argumenta, em síntese, que faz jus aos créditos das contribuições apurados sobre todos os custos e despesas incorridas no processo de fabricação dos produtos vendidos por ele, inclusive, sobre despesas não operacionais, apresentando suas razões nos tópicos seguintes:

i) Do entendimento com relação ao conceito de insumo aplicável na sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins.

Item que discorreu extensamente sobre o conceito de insumos, defendendo o aproveitamento de créditos das contribuições sobre todos os custos e despesas incorridos por ele

(interessado), para a obtenção de seus produtos, sem quaisquer restrições ao conceito de insumos, afastando-se o conceito da legislação do IPI e adotando-se os custos e despesas permitidas para a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Expressamente, defendeu o desconto (aproveitamento) de créditos de PIS e COFINS sobre os custos/despesas apurados sobre:

"a) Peças para manutenção de Julietas (utilizadas no transporte da matéria prima para abastecer a indústria); b) Despesas com a manutenção de caminhões que transportam insumos para abastecer a indústria; c) Despesas com a manutenção industrial; d) EPI's - Equipamentos de Proteção Individual; e) Análise de Produto (Controle de Qualidade); f) Óleo Diesel e lubrificantes de Caminhões que transportam a matéria prima para a indústria".

ii) Do direito ao crédito de PIS/Pasep e da Cofins oriundo das aquisições de bens aplicados na fase industrial ii.a) Itens que não entram em contato com o produto Defendeu o aproveitamento de créditos sobre aquisições de materiais e peças empregadas na manutenção da frota de veículos automotores e agrícolas, óleos, lubrificantes e combustíveis sob a alegação de que são insumos no sentido amplo, requerendo a reversão dos valores glosados.

ii.b) Itens de manutenção de máquinas e veículos não utilizados diretamente no processo produtivo Discordou das glosas sobre despesas com aquisições de válvulas, suportes, mangueiras, graxas, óleo de motor, fluido de freio, óleo hidráulico, parafusos, cilindros de oxigênio, parafusos, reparos, retentores, filtros, juntas, anéis, cabeçotes, extintores, filtros de óleo, mangueiras, amortecedores, etc., sob o fundamento de que, embora não utilizados diretamente no seu processo produtivo, estão ligados a sua atividade econômica, devendo ser revertida a glosa realizada pela Fiscalização.

ii.c) Itens de laboratórios Alegou que a produção de álcool (etanol), açúcar exige laboratório para análise da qualidade dos produtos, visando adequá-los às exigências do mercador consumidor, sob pena de inviabilizar suas produções. Assim, a glosa dos créditos sobre o custo de operação do laboratório, incluindo os produtos químicos, cloreto de alumínio sódio, hidróxido de amônia e de sódio, sulfato de cobre, óleos de imersão para microscópio, sulfato de zinco e amônio, etc., deve ser revertida.

ii.d) Material de manutenção não utilizados diretamente no processo produtivo Ao contrário do entendimento da Fiscalização, não só os custos/despesas com bens que entram em contato direto com o produto fabricado ou os que estão fisicamente ligados a equipamento que entra em contato direto com o produto dão direito a créditos, mas todos os custos/despesas necessários para sua produção, tais como chapa de aço carbono, vigas e cantoneiras, correias, taliscas, eletrodos e peças para moenda, motores elétricos, abraçadeiras, correias, chapas de aço inox, por constituírem insumos, nos termos do art. 3º, inciso III, das Leis nº 10.627, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

ii.e) Glosa de "Gás" - acetileno, e GLP Os gases de acetileno, e GLP são necessários ao processo produtivo, devido as suas versatilidades de usos, desde a utilização em manutenção de equipamentos até a montagem novas máquinas. Assim, os custos/despesas incorridas com tais gases geram créditos passíveis de aproveitamento (desconto) das contribuições calculadas sobre o faturamento mensal.

ii.f) Glosa de "material de manutenção" - ferramentas As glosas dos créditos não procedem, tendo em vista a essencialidade das peças utilizadas na manutenção, instalação e reposição das máquinas e equipamentos para que haja o efetivo funcionamento, enquadrando-se no conceito subsidiário de insumo. Embora estes materiais não tenham contato direto com os produtos finais fabricados, são indispensáveis a sua fabricação. Os reparos e manutenções das máquinas e equipamentos são realizados pelo próprio interessado em suas oficinas mecânicas existentes nas unidades de produção, sendo passíveis de aproveitamento de crédito as aquisições de ferramentas utilizadas na manutenção de máquinas e equipamento e dos veículos da frota

iii) Do direito ao crédito de PIS/Pasep e da Cofins oriundos dos fretes das aquisições de insumos.

Alegou que tais despesas/custos integram o custo do produto fabricado, nos termos do art. 289, § 1º, do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda) e, portanto, geram créditos conforme previsto nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, art. 3º, devendo as glosas sobre tais custos ser revertidas.

Ainda, segundo seu entendimento, a Fiscalização glosou créditos sobre: "- Frete de venda de Açúcar (serviços utilizados como insumos); - Frete de Carga Fracionada (aquisição de bens para serem usados no processo produtivo,

incluindo Peças para Indústria, tais como, para a Caldeira, Mesas Alimentadoras, Moenda, etc.)".

iv) Do direito aos créditos extemporâneos Defendeu o aproveitamento de créditos extemporâneos sob o argumento de que as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não vedam tal aproveitamento, conforme consta do § 4º do art. 3º, desde que não atingidos pela prescrição quinquenal.

v) Do direito aos créditos decorrentes de locação de máquinas e equipamentos.

Alegou ter a Fiscalização acatado o creditamento de vários itens como locação, mas parte não foi aceita sob argumento de serem "Materiais de Uso e Consumo", onde foram incluídos, por exemplo, "locação de Guindaste 70T", "Locação de Solda sem operador", "Locação de andaime – peça", que são necessários e foram utilizados na indústria. Mesmo equipamentos não utilizados diretamente na indústria, como "Locação de carreta", "locação de rádio portátil EP 450 5W", são igualmente essenciais e apoiam o processo produtivo, sendo passíveis de creditamento.

vi) Do direito ao crédito presumido.

Contestou o critério de cálculo utilizado pela Fiscalização para o rateio do crédito presumido sobre as aquisições da cana-de-açúcar, com base no faturamento (venda), sob o argumento de que não tem respaldo legal, defendendo o rateio utilizado por ele (interessado), com base na destinação (utilização) daquela matéria-prima, sob o fundamento de que a legislação determina este rateio.

vii) Atualização monetária – incidência da taxa Selic Alegou ter garantido junto à Justiça Federal a correção dos créditos pela taxa Selic a partir do trigésimo sexto dia a contar do protocolo do pedido de ressarcimento, conforme Cautelar Inominada nº 0026593-56.2014.4.03.000/SP, mas entende ser necessária a correção de seus créditos a partir da data do protocolo e não apenas após 360 dias deste, pois não representa acréscimo patrimonial, mas apenas a manutenção do valor monetário no transcorrer do tempo. Cita artigo 39, § 4º, da Lei 9.250/95 c/c artigo 66, § 3º da Lei nº 8.282/91 e artigo 108 do Código Tributário Nacional.

Pedidos

Ao final, formulou pedido de reforma do despacho decisório para reconhecimento do direito creditório integral pleiteado no PER em questão e para homologação integral das compensações, incidência de juros compensatório de 1% e de correção monetária por meio da aplicação da taxa SELIC, sobre o crédito concedido e, ainda a baixa dos autos a DRF de origem com o fim de que sejam refeitos os cálculos com o RECONHECIMENTO dos crédito pleiteados e, por conseguinte, que haja, inicialmente, a compensação dos débitos com créditos oriundos do mercado interno, para, ao final, ressarcir os créditos decorrente do mercado externo e não tributados.

Requerer também:

a) A suspensão da exigibilidade dos valores não compensados, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional; b) a reunião deste com os demais Processos Administrativos decorrentes do processo de análise dos pedidos de ressarcimento e compensação da manifestante no ano de 2009 em virtude da singularidade da fiscalização e similitude dos feitos; c) a oportunidade para a produção das provas apontadas e justificadas na presente manifestação, inclusive complementarmente, sob pena de nulidade.

Relacionou documentos como segue:

ROL DE DOCUMENTOS:

Doc. 01 – Estatuto Social da Manifestante;

Doc. 02 – Procuração, Substabelecimento e documentos pessoais dos outorgados;

Doc. 03 – Boletim do Mix de Produção de 31/05/2009.

Em Recurso Voluntário, insurge a Recorrente com os mesmos argumentos da manifestação de inconformidade pleiteando a reforma da decisão expondo em síntese: a) o distanciamento do conceito de insumo encampado pela jurisprudência predominante; b) o direito ao crédito em relação aos dispêndios do processo produtivo; c) o pedido subsidiário de conversão do julgamento em diligência.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Keli Campos de Lima, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Dos créditos pleiteados.

Para facilitar o contexto, inicialmente é oportuno destacar que foram apresentados pela Recorrente 36 (trinta e seis) pedidos de Ressarcimento das contribuintes para o Pis/Pasep e Cofins relativos ao período de 01/01/2009 a 31/07/2013 fundamentados nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Tais pedidos integram diversos processos administrativos.

Período de apuração	Pedido de Ressarcimento	Contribuição	Valor total
1º trimestre de 2009	323942199706091311083705	Pis/Pasep	11.472,07
2º trimestre de 2009	160510361306091311086393	Pis/Pasep	84.049,57
3º trimestre de 2009	184345871506091315088250	Pis/Pasep	312.626,30
4º trimestre de 2009	062995415906091315087529	Pis/Pasep	242.771,56
SUBTOTAL - ANO PIS =>			650.919,50
1º trimestre de 2009	237593057406091311093080	Cofins	52.841,06
2º trimestre de 2009	226082004906091311099888	Cofins	387.137,40
3º trimestre de 2009	184376726306091315096399	Cofins	1.439.975,67
4º trimestre de 2009	011791978906091315098595	Cofins	1.118.220,54
SUBTOTAL - ANO COFINS =>			2.998.174,67
1º trimestre de 2010	246372355206091311088353	Pis/Pasep	86.858,63
2º trimestre de 2010	408137629507111211087384	Pis/Pasep	5.380,94
3º trimestre de 2010	125191491906091315089281	Pis/Pasep	620.971,35
4º trimestre de 2010	116587693106091311087791	Pis/Pasep	448.832,51
SUBTOTAL - ANO PIS =>			1.162.043,43
1º trimestre de 2010	360247679506091311092649	Cofins	400.076,10
2º trimestre de 2010	074697345707111211097808	Cofins	25.123,00
3º trimestre de 2010	099860016906091315093164	Cofins	2.860.231,73
4º trimestre de 2010	262949615706091311096517	Cofins	2.067.349,73
SUBTOTAL - ANO COFINS =>			5.352.780,56
1º trimestre de 2011	171389664706091311088560	Pis/Pasep	146.740,49
2º trimestre de 2011	316320115206091311087812	Pis/Pasep	264.384,13
3º trimestre de 2011	040591939606091311082988	Pis/Pasep	696.615,81
4º trimestre de 2011	344666436406091311080090	Pis/Pasep	78.200,00
SUBTOTAL - ANO PIS =>			1.185.940,43
1º trimestre de 2011	202419942306091311093100	Cofins	675.895,59
2º trimestre de 2011	401602028006091315093662	Cofins	1.217.769,31
3º trimestre de 2011	421066575019061211090708	Cofins	837.355,33
4º trimestre de 2011	370875042606091311094081	Cofins	360.193,96
SUBTOTAL - ANO COFINS =>			3.091.214,19
1º trimestre de 2012	385236366706091311081379	Pis/Pasep	28.652,60
2º trimestre de 2012	363237937806091315085337	Pis/Pasep	149.083,01
3º trimestre de 2012	089138631506091315088022	Pis/Pasep	543.485,30
4º trimestre de 2012	081074532406091315080914	Pis/Pasep	485.746,14
SUBTOTAL - ANO PIS =>			1.206.967,05
1º trimestre de 2012	242695930606091311096045	Cofins	131.975,62
2º trimestre de 2012	069096341806091311096097	Cofins	686.685,37
3º trimestre de 2012	037533350506091315090242	Cofins	2.503.326,23
4º trimestre de 2012	298327822306091315091823	Cofins	2.237.341,07
SUBTOTAL - ANO COFINS =>			5.559.328,29

Período de apuração	Pedido de Ressarcimento	Contribuição	Valor total
1º trimestre de 2013	364902952806091315089020	Pis/Pasep	258.730,76
2º trimestre de 2013	401389809513091311085211	Pis/Pasep	206.087,31
SUBTOTAL - SEMESTRE PIS =>			464.818,07
1º trimestre de 2013	169835570906091315090925	Cofins	1.191.729,58
2º trimestre de 2013	156358746313091311090118	Cofins	949.250,65
SUBTOTAL - SEMESTRE COFINS =>			2.140.980,23
SUBTOTAL - TODOS OS PEDIDOS PIS =>			4.670.688,48
SUBTOTAL - TODOS OS PEDIDOS COFINS =>			19.142.477,94
TOTAL GERAL =>			23.813.166,42

Ao efetuar a análise, a fiscalização segregou os períodos anuais em processos administrativos, sendo que para o ano de 2009 foi analisado pelo PAF 15868.720046/2015-19 que compõe os seguintes processos de análise de crédito.

Período de apuração	Pedido de Ressarcimento	Contribuição	Valor total	Processo
1º trimestre de 2009	323942199706091311083705	Pis/Pasep	11.472,07	10820.901454/2013-22
2º trimestre de 2009	160510361306091311086393	Pis/Pasep	84.049,57	10820.720340/2015-45
3º trimestre de 2009	184345871506091315088250	Pis/Pasep	312.626,30	10820.720341/2015-90
4º trimestre de 2009	062995415906091315087529	Pis/Pasep	242.771,56	10820.720342/2015-34
SUBTOTAL - ANO PIS =>			650.919,50	
1º trimestre de 2009	237593057406091311093080	Cofins	52.841,06	10820.901457/2013-66
2º trimestre de 2009	226082004906091311099888	Cofins	387.137,40	10820.720343/2015-89
3º trimestre de 2009	184376726306091315096399	Cofins	1.439.975,67	10820.720344/2015-23
4º trimestre de 2009	011791978906091315098595	Cofins	1.118.220,54	10820.720345/2015-78
SUBTOTAL - ANO COFINS =>			2.998.174,67	
TOTAL - ANO 2009			3.649.094,17	

Sobre as atividades desenvolvidas pela Recorrente, importante colacionar parte do termo de verificação fiscal (TVF) que elucida o processo de produção.

História

A Renuka do Brasil iniciou suas atividades em Promissão, SP, no ano de 1981, ainda sob a razão social de Equipav S. A. Açúcar e Alcool. Em 2008, ainda sob controle do Grupo Equipav, foi inaugurada a Biopav S.A. Açúcar e Alcool, em Brejo Alegre, SP. Em 2010, a empresa indiana Shree Renuka Sugar adquiriu participação majoritária nas duas usinas, rebatizou a Biopav com o nome de Revati e a Usina Equipav com o nome Usina Madhu.

Grupo Equipav

Grupo empresarial tradicional na área de infraestrutura, há 50 anos no mercado. Atualmente, o Grupo Equipav é responsável pela gestão das concessionárias de saneamento Águas Guariroba (MS), Prolagos (RJ); de rodovias, por meio da Univias (RS); e dos terminais rodoviários de Campo Grande (MS) e Campinas (SP). O grupo também é composto pelas construtoras Equipav Engenharia e Empate, e pelas mineradoras de agregados para construção civil Minerpav e Sarpav. Também atua no setor sucroalcooleiro, como sócio minoritário (49%) da Renuka do Brasil.

Em relação a usina Revati:

A Usina Revati foi inaugurada em 2.008, inicialmente com o nome de Biopav. A capacidade de moagem de 4 milhões de toneladas de cana-de-açúcar foi a maior implantada de uma só vez e já está em curso a expansão para 6 milhões de toneladas que deverá ficar totalmente pronta em 2.012. O volume total de moagem é obtido em apenas uma moenda, uma das maiores do país e uma das primeiras totalmente eletrificadas.

Desde o início, a capacidade instalada de cogeração já é de 65 MW, e irá crescer para 157 MW, quando passará a gerar um excedente de mais de 630.000 MWh para venda após a instalação de mais uma caldeira com pressão de 97 kg/cm².

A produção de açúcar é basicamente do tipo VHP, que chega até a 1.350 toneladas por dia. Podem ser fabricados até 900 m³ de etanol hidratado diariamente, podendo ser 100% convertidos imediatamente para etanol anidro através de peneiras moleculares. A unidade conta ainda com uma fábrica de levedura seca, onde podem ser produzidas até 10.000 t por safra com teor protéico de até 43%.

Quanto a produção agrícola consta o seguinte (nome dos cluster incluído por nós, Revati – cidade de Brejo Alegre e Madhu – cidade de Promissão):
Área Agrícola



As várias empresas agrícolas da Renuka do Brasil possuem uma direção centralizada e formam um único cluster ao redor das Usinas Madhu e Revati.

O preparo de solo, o plantio, o cultivo, a colheita e o transporte são realizados em mais de 85.000 hectares de terras arrendados em parceria com mais de 570 proprietários. Além disso, a área agrícola é responsável pela coordenação da entrega de cana-de-açúcar, e em muitos casos até pela colheita e transporte de mais de 350 fornecedores.

Para garantir a confiabilidade e qualidade dos serviços, a área agrícola conta com mais de 903 veículos próprios, incluindo 62 colhedoras mecânicas, 50 tratores de grande porte e 120 caminhões para transporte de cana, cuja manutenção é praticamente toda efetuada nas próprias oficinas mecânicas da empresa.

Além de testar permanentemente as novas variedades de cana-de-açúcar, o departamento técnico também se mantém em estreito contato com instituições de pesquisa e fornecedores de equipamentos e insumos, almejando ganhos crescentes de qualidade e produtividade.

Cana-de-açúcar:

Depois do plantio, a cana-de-açúcar é colhida uma vez por ano durante 4 a 6 anos, dependendo das condições do solo, do clima e da variedade da planta. Logo após cada corte, as raízes que ficaram enterradas no solo (soqueira), brotam e crescem novamente. Na região centro-sul, onde se localiza a Renuka do Brasil, a época de colheita se estende normalmente de abril a novembro, quando a cana atinge sua maturidade e o clima mais seco permite a entrada das máquinas na lavoura para a colheita e o transporte.

A colheita antigamente era tradicionalmente feita à mão e apenas após a queima das folhas da planta, a fim de permitir o acesso e manuseio dos cortadores. A Renuka do Brasil já faz quase a totalidade da colheita sem queimar os canaviais, através de modernas colhedoras mecânicas.

Uma tonelada de cana-de-açúcar quando atinge a maturidade tem aproximadamente 140 kg de sacarose. Transportada das fazendas para as usinas Madhu e Revati através de grandes caminhões de compartimento duplo, tipo rodo-trem, a cana-de-açúcar é picada, desfibrada e esmagada através de seguidas operações nas moendas.

O caldo obtido da cana, com uma média de 150 g de sacarose por litro, é então bombeado para o setor de tratamento, onde ele é purificado e concentrado. A partir daí, começa a fabricação do açúcar e do etanol.

Açúcar:

Quando o caldo da cana-de-açúcar já purificado e concentrado chega à fábrica de açúcar, ele segue sendo concentrado mais ainda em evaporadores e depois em cozedores, onde ocorre a cristalização da sacarose a partir de pequenos cristais (sementes) adicionados.

A massa composta pelos cristais e ainda pela fração do açúcar que não cristalizou é enviada para centrífugas, onde a rotação em alta velocidade e a injeção de vapor expulsam a fase líquida da mistura. Esse mel volta para recuperação do açúcar ou é direcionado para a produção de etanol. Os cristais que são retirados da centrífuga passam por um secador e finalmente vão para a armazenagem.

O açúcar recebe diferentes classificações dependendo do seu grau de pureza, ou seja, conforme sua cor e seu teor de umidade. A Renuka do Brasil produz açúcar tipo VHP (Very High Polarization) e tipo Cristal.

O açúcar VHP é menos branco e normalmente é exportado a granel para ainda passar por um processo de refino e transformar-se no açúcar para consumo final. O açúcar Cristal é muito branco (cor 150 pelo método ICUMSA) e é vendido em sacos de 50 kg ou em contentores flexíveis de 1.200 kg, principalmente para indústrias, no mercado interno ou externo.

Etanol:

Chegam juntos à fermentação, o caldo de cana purificado e o mel separado na fábrica de açúcar (açúcar que não cristalizou), que são misturados e adicionados de levedura nos tanques fermentadores. A ação do micro-organismo transforma os açúcares em etanol, até atingir o teor de 8% no vinho, que é conduzido à destilação. Através de evaporações e condensações em diversos estágios, atinge-se a concentração de 93,3% no etanol hidratado, que é o utilizado como combustível nos veículos Flex.

Para conversão em etanol anidro, na Renuka do Brasil o etanol hidratado é submetido a uma peneira molecular, onde as moléculas de água ficam retidas em resinas especiais gerando um produto com um teor de 99,6% de etanol. O etanol anidro é aquele adicionado à gasolina, em frações que variam entre 18 e 25%.

Graças à pureza permitida pelo sistema de peneiras moleculares, a Renuka do Brasil está apta a produzir especificações rígidas de etanol atendendo praticamente a qualquer padrão de qualidade exigido no Brasil ou no exterior.

Energia:

Os excedentes de energia gerados nas usinas da Renuka do Brasil são vendidos tanto para distribuidoras de energia, como para consumidores livres (que puderam optar por não comprar energia da concessionária local) e para comercializadoras.

A comercialização com distribuidoras de energia é feita através de leilões oficiais periódicos, regulados pelo governo, que geram contratos que podem durar desde poucos meses (Leilões de Ajuste) até 20 anos (leilões de Reserva, leilões de Fontes Alternativas, leilões de Energia Nova e leilões de Energia Existente).

As negociações com consumidores livres e comercializadoras podem envolver apenas o mês corrente, ou podem também gerar contratos de longo prazo, com mais de 10 anos de duração.

A medição da energia gerada nas usinas da Renuka do Brasil é feita pela CPFL, que é a concessionária local de distribuição. A contabilização dos montantes gerados e vendidos, por sua vez, é elaborada pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, onde as usinas são registradas como Produtores Independentes.

Além da energia elétrica convencional, na Usina Madhu é produzida a energia elétrica incentivada, que possibilita ao comprador 50% de desconto nos custos de transmissão (TUSD). Esse desconto pode chegar a mais de R\$ 25 por MWh.

Levedura:

A levedura extraída da fabricação do etanol é submetida a um sistema especial de secagem em um equipamento denominado Spray-Dryer e alcança teores de proteína de até 43%, graças a cuidados especiais no processo fermentativo.

Além de ser utilizada como excelente fonte de proteínas em rações para animais, a levedura também possui uma propriedade muito especial de fortalecimento do sistema imunológico, sendo por essa razão exportada para muitos países.

A levedura seca é comercializada em diferentes faixas de concentração de proteínas e embalada em sacos de papel multifoliado de 25 kg ou contentores flexíveis de 800 kg.

Peneira molecular:

A produção de etanol anidro via Peneira Molecular utiliza vasos ou colunas com rígidos controles de pressão e temperatura, preenchidos com partículas de cerâmica, tradicionalmente apelidadas de "resina". Através de minerais denominados "zeólitos", que têm capacidade de adsorção seletiva, a "resina" retém as moléculas de água e permite a passagem das moléculas de etanol. Desse modo, o etanol inicia o processo com 6,7% de umidade e sai com apenas 0,4%.

Com a utilização da Peneira Molecular, não há o uso de qualquer insumo químico no processo de desidratação, obtendo-se um produto final sem traços químicos estranhos à fermentação alcoólica. Este tipo de etanol é o utilizado na mistura à gasolina, bem como em aplicações mais exigentes, como em indústrias farmacêuticas, químicas e alimentícias. Desde a década de 40, e até os dias de hoje, muitos ainda empregam a tecnologia de desidratação do etanol por destilação azeotrópica, usando produtos químicos perigosos, como o benzol e o ciclo-hexano.

Através da peneira molecular, existe uma redução de custo operacional devido ao menor consumo de vapor, cerca de 30% em relação ao processo azeotrópico. Esta redução no consumo de vapor abre possibilidade para uma maior produção de etanol ou açúcar e passa mesmo a viabilizar a produção de etanol anidro em algumas unidades industriais com capacidade limitante de caldeiras.

A automação é outro ponto favorável da instalação. A avançada instrumentação e o sistema supervisão completo (em tempo real) permitem controle total do processo.

Em resumo, as principais vantagens dessa tecnologia são: eliminação de agentes químicos desidratantes da destilação tradicional; produto final de graduação acima de 99,5 INPM; produção de etanol anidro sem contaminantes e de melhor qualidade; produção totalmente automatizada através de sistema supervisão; menor consumo de vapor e água industrial; ampliação de capacidade em unidades já instaladas; vida útil média do agente desidratante de 8 anos; agente desidratante ecológico que permite uma produção sustentável.

Atualmente, todo o etanol anidro nas duas unidades da Renuka do Brasil é produzido com essa tecnologia, cuja performance de produção chega a 750m³/dia de etanol anidro na Usina Madhu e a 850m³/dia na Usina Revati.

Moenda eletrificada:

Com a possibilidade da venda do excedente de energia elétrica gerada pela usina, a Renuka do Brasil tem investido em caldeiras de maior pressão e turbo-geradores de maior potência, com o objetivo de aproveitar ao máximo o poder calorífico do bagaço. Nesse sentido, torna-se necessário obter a maior eficiência no ciclo térmico do processo produtivo, de forma a maximizar a disponibilidade de vapor para a geração de energia elétrica. A eletrificação de moendas vem justamente com o propósito de reduzir o consumo de vapor no processo de moagem da cana, empregando um conjunto de motores elétricos e inversores de frequência de alta eficiência, em substituição aos acionamentos convencionais por turbina a vapor dos ternos de moenda.

Além da redução do consumo de vapor e maior eficiência, a eletrificação de moendas traz outras vantagens intrínsecas à tecnologia: maior produtividade, extraindo maior quantidade de caldo utilizando o mesmo terno, maior controle do processo, pela flexibilidade no controle de velocidade da moenda, operação remota que reduz riscos com acidentes, instalação compacta e reduzida, partida e parada suaves e livres de "trancos" mecânicos, além de proporcionar uma instalação limpa e segura.

A Usina Revati foi inaugurada em 2008 com uma moenda já totalmente eletrificada, desde a preparação e incluindo todos seus cinco ternos. A potência instalada de cada terno é de mais de 3.000 cv.

Quanto ao objeto social, importante consignar que consta no Estatuto do sujeito passivo, constante no autos, em seus artigos 1º ao 3º, que foi registrado na Jucesp nº 291.779/12-8 em sessão de 06/07/2012, conforme ata de assembleia geral extraordinária realizada em 25/05/2012, com protocolo em 02/07/2012, que a Cia tem sua sede na Fazenda

Águas Claras, Brejo Alegre/SP, e não possui em seu objeto a atividade agrícola, e que possui também as atividades de produção e comercialização de energia elétrica:

Art. 1º - A Companhia girará sob a denominação de **REVATI S.A. AÇÚCAR E ÁLCOOL** e se regerá por este Estatuto e pela legislação vigente que lhe for aplicável.

Art. 2º. A Companhia tem sua sede social na Fazenda Águas Claras, situada na Estrada Municipal CRD, 339, Coroados, na cidade de Brejo Alegre, Estado de São Paulo, CEP 16265-000, podendo instalar e estabelecer filiais, sucursais, agências, depósitos e escritório em qualquer parte do território nacional, a critério da diretoria que destacará o capital necessário para o funcionamento de cada uma das dependências.

Art. 3º - A Companhia tem por objeto: a fabricação e comercialização de álcool no mercado interno e externo; a fabricação e comercialização de açúcar no mercado interno e externo; a fabricação e comercialização de levedura seca de cana-de-açúcar; a importação de máquinas e equipamentos destinados às atividades operacionais da Companhia; a industrialização de produtos de terceiros; a produção e comercialização de excedentes de energia elétrica; serviços de manutenção e operação de sistemas de energia; armazenagem de produtos de terceiros, do mesmo grupo econômico da Companhia, podendo também participar de outras sociedades, como acionista, ou quotista.

Feitas estas considerações passemos à análise do presente caso.

Do conceito de insumos:

Como cedido a controvérsia cinge-se a apropriação de créditos das contribuições não cumulativas (Pis/Pasep e COFINS) nos termos das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, especificamente o que deve ou não ser considerado insumos para fins de creditamento.

O princípio da não cumulatividade está inserido no texto constitucional e no que se refere às contribuições sociais está disciplinado no artigo 195, § 12, *in verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Por sua vez, as Leis Federais nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS), disciplinaram os bens e/ou serviço aptos a gerar o direito ao crédito, sendo certo que a não cumulatividade, pressupõe a existência de um ciclo econômico formado por várias operações, cuja finalidade é evitar o efeito “cascata” da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo das operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação seguinte, desonerando o Contribuinte pela repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto e/ou serviço.

Assim, quando da aplicação da sistemática de não cumulatividade para a contribuição do PIS e da COFINS, foi adotado, conforme exposição de motivos da Medida

Provisória nº 135 de 30/10/2003, o método subtrativo indireto. Tal método consiste no fato de que a não cumulatividade é obtida por meio da concessão de crédito fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidos em lei, na mesma proporção da alíquota que registra as vendas (receitas), diferente do método do imposto sobre imposto que se compensa o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras).

Nesta linha de pensamento, acerca da não cumulatividade e sua efetividade para a atividade empresarial, valiosos são os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins¹, em sua obra, explanando, inclusive, o método de apuração do crédito em cada cadeia (método subtrativo indireto), veja-se:

“... apresentaremos a ideia de que, dentre as diversas sistemáticas de não-cumulatividade (neutralidade tributária) desenvolvidos pela doutrina, inclusive internacional, para o caso da Contribuição para o PIS e da COFINS foi adotado, expressamente (conferir a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135), o Método Subtrativo Indireto. Pelo Método Subtrativo Indireto, a não-cumulatividade é alcançada por meio de concessão de crédito Fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota que grava as vendas (receitas). Trata-se, portanto, de uma sistemática distinta daquela adotada pela legislação do IPI e do ICMS, para quais aplica-se o Método de Imposto contra Imposto, isto é, compensa-se o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras).

No caso do Método Subtrativo Indireto, adotado pela Lei nº 10.637 de 2003, e pela Lei 10.833 de 2004, com as alterações posteriores, para a concessão do crédito Fiscal não se exige qualquer vinculação com o montante recolhido na etapa anterior, a ponto de ser indiferente se o fornecedor é optante pelo lucro presumido, pelo SIMPLES ou se tem suas vendas isentas. A transformação da Contribuição para o PIS e da COFINS em tributos não-cumulativos teve por finalidade (novamente conferir a Exposição de Motivos da medida provisória nº 135) a expansão da atividade comercial brasileira, quer com relação ao mercado interno que com relação às exportações...”

Nesta perspectiva, se o Contribuinte adquiriu bens ou serviços que anteriormente tiveram a incidência do PIS e da COFINS, nasce neste ato de forma lógica o direito ao crédito, conforme disposto nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que elencam as possibilidades de crédito fiscal, com base no insumo adquirido.

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS*. Ed. Quartier Latin, 2007.

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

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

Dentre as disposições acima colacionadas (idênticas para as mencionadas leis), a previsão contida no inciso II, do artigo 3º, que traz o direito de crédito sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda é a grande motivadora das inúmeras discussões e atuações no que tange aos créditos de PIS e COFINS. Isto porque, como a legislação não trouxe um conceito definido de

insumos e os critérios aplicáveis, deixaram uma verdadeira abertura para aplicação de entendimentos diversos.

Assim, na tentativa de pacificar anos de discussões administrativas e judiciais o Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do RESP nº 1.221.170/PR –Tema 779 em sistemática de recursos repetitivos fixou o entendimento de que 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”. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL.

DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns.

247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Ressalte-se que no referido julgamento reconheceu-se a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004, vejamos:

(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 nº 1.221.170/PR –Tema 779)

Assim, para a correta aplicação do conceito de insumo há que observar a aplicação do “teste de subtração” proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marque em seu Voto-Vogal no julgamento do RESP 1.221.170/PR , que consiste basicamente em verificar se ao subtrair o item da atividade, esta permanece ou não sendo desenvolvida ou sua subtração implica substancial perda da qualidade do produto ou serviço.

VOTO-VOGAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. APLICAÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C, DO CPC.

“(…)

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e 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. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

(…)”

Com a aplicação do referido método, é permitido visualizar e obter com clareza as particularidades de cada atividade exercida pelos Contribuintes seja no processo produtivo, seja na prestação de serviços, identificando com clareza a imprescindibilidade de cada insumo na sua execução.

Assim, ultrapassada a questão sobre o conceito de insumos a ser aplicado ao caso, cabe agora verificar se de fato a Recorrente trouxe elementos e documentos hábeis a comprovar efetivamente o direito de crédito sobre os itens glosados. Passemos à análise.

Custos com Transporte de Matéria-Prima, Manutenção de Veículos, Máquinas e Equipamentos Utilizados Direta e Indiretamente no Processo Produtivo e Material de manutenção, bem como custos com Gases Utilizados no Processo Produtivo

Neste item a Recorrente contesta decisão da DRJ que manteve glosas, conforme passagem abaixo (acórdão nº 14-63.186 da 5ª Turma da DRJ/RP):

“(…)

CRÉDITOS. CUSTOS. TRANSPORTE. MATÉRIA PRIMA. COMPROVAÇÃO. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE. A reversão de valores glosados, aproveitados sobre os custos de transporte de matéria-prima, depende da comprovação, mediante documento fiscal (Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga e/ ou Nota Fiscal) e contábil (Razão), de que tais custos foram efetivamente suportados pelo adquirente e, efetivamente, glosados pela Fiscalização.

CRÉDITOS. CUSTOS/DESPESAS. VEÍCULOS. GLOSA. MANUTENÇÃO.

Mantém-se a glosa dos créditos sobre os custos/despesas incorridas com materiais e peças empregadas na manutenção da frota de veículos agrícolas, inclusive, com óleo diesel, lubrificantes e combustíveis pelo fato de o interessado não ter exercido atividade agrícola nem ter produzido cana-de-açúcar no período abrangido pelos autos de infração.

CUSTOS/DESPESAS. PEÇAS. MÁQUINAS, VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS NÃO UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. GLOSA. MANUTENÇÃO.

Os custos/despesas com válvulas, suportes, mangueiras, graxas, óleo de motor, fluído de freio, óleo hidráulico, parafusos, reparos, retentores, filtros, juntas, filtros de óleo, amortecedores, não geram créditos da contribuição.

CUSTOS/DESPESAS. MATERIAL DE MANUTENÇÃO. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO INDIRETA. GLOSA. MANUTENÇÃO.

Os custos/despesas com chapa de aço carbono, vigas e cantoneiras, correias, taliscas, eletrodos e peças para moenda, motores elétricos, abraçadeiras, redutores, correias, chapa de aço inox, não constituem insumos e, portanto, não geram créditos da contribuição.

CUSTOS/DESPESAS. MATERIAL. MANUTENÇÃO - FERRAMENTA. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Mantém-se a glosa sobre as despesas com material de manutenção e ferramentas não identificadas e cujas aplicações no processo produtivo não foram demonstradas pelo interessado.”

Sustenta a Recorrente que os itens glosados *“são indispensáveis ao processo produtivo da Recorrente e, principalmente, essenciais na produção do álcool e açúcar destinados à venda.”*

Em relação à peças e equipamentos tais como válvulas, suportes, mangueiras, graxas, óleo de motor, fluido de freio, óleo hidráulico, parafusos, cilindros de oxigênio, parafusos, reparos, retentores, filtros, juntas, anéis, cabecotes, extintores, filtros de óleo, mangueiras e amortecedores, bem como combustíveis, material de manutenção e gases argumenta que *“são gastos que estão ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto comercializado pela Recorrente, ou seja, são gastos necessários para a atividade produtiva.”*

Verifica-se que são peças relativas à manutenção de veículos e máquinas, bem como combustíveis e gases que, em tese, gerariam direito ao crédito. Contudo, a Recorrente não trouxe aos autos documentos que comprovassem a efetiva aplicação destes itens nos setores produtivos, inclusive em relação a manutenção de veículos que a própria Recorrente reconhece serem utilizados direta e indiretamente no processo produtivo.

Logo, caberia a Recorrente demonstrar minuciosamente dos itens glosados e a que tipo de máquinas e veículos se destina (inclusive com identificação se próprio ou locado), a fim de fosse possível verificar sua aplicabilidade no processo produtivo do açúcar e álcool.

Quanto aos custos com frete no transporte da matéria-prima (cana-de-açúcar), por integrarem os custos dos produtos fabricados pelo interessado, é importante consignar que sobre referida rubrica de fato, como consignado na decisão recorrida, não há glosas apontadas pela fiscalização e a Recorrente não logrou êxito em apontá-las, trazendo argumento genérico sobre direito ao crédito. Vejamos passagem do acórdão recorrido.

“(…)

ii) Do direito ao crédito de PIS/Pasep e da Cofins oriundo das atividades de transporte da matéria-prima para a indústria.

Conforme destacado no último parágrafo do item imediatamente anterior, os custos com transporte de matéria-prima, [frete] suportados pelo adquirente, geram créditos de PIS e Cofins e foram reconhecidos pela Fiscalização. consta dos autos, foram glosados créditos sobre custos/despesas com óleo diesel utilizado na atividade agrícola e, principalmente, com aquisição de óleo diesel destinado à revenda, inclusive, com o estorno dos débitos das contribuições que foram apurados indevidamente pelo interessado sobre as receitas decorrentes da revenda deste produto. Já os custos/despesas com transporte de pessoal técnico especializado não constitui insumos e, portanto, não geram créditos das contribuições, passíveis de aproveitamento (desconto).

No presente caso, o interessado não demonstrou nem provou que a Fiscalização glosou créditos sobre fretes suportados por ele, na aquisição de matéria-prima (cana-de-açúcar), para a indústria. Nenhum documento fiscal (Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga e/ ou Nota Fiscal) e contábil (Razão) foi apresentado por ele, identificando os bens transportados e demonstrando os fretes e as respectivas glosas.

(...)” (grifamos)

Neste contexto, não há reparos a serem feitos na decisão recorrida.

Custos com Equipamentos de Proteção Individual (EPI)

Em relação à EPI a DRJ assim, se manifestou:

“(…)”

No caso da pessoa jurídica ora Interessada, itens como óculos de segurança, botas e protetores auriculares, são passíveis de utilização por funcionários de outros setores, a exemplo de funcionários que atuam em limpeza de setores administrativos. Desse modo, além de distinguir os itens utilizados em atividades agrícolas (já analisados e não admitidos como ensejadores de crédito pelos motivos expostos acima), caberia à Interessada identificar e discriminar os itens utilizados especificamente por trabalhadores do setor de produção, e demonstrar o rateio dos dispêndios. Inexistindo nos autos notícias de tais providências por parte da Interessada, o novo conceito de insumo em nada afeta o que já decidido também nesse item do Acórdão de Impugnação.

(...)”

Ocorre que sobre referido item entendo que a glosa deve ser revertida, uma vez que no relatório da fiscalização não ficou assentado em momento algum, ao contrário de outros itens já analisados neste voto, de que poderiam ser empregados em outros setores da empresa ou do grupo empresarial. Ao contrário, em relação ao EPI não consta em momento algum o motivo justificador da glosa, o que nos permitir concluir que decorreu do conceito restrito de insumos.

Temos assim, que os fundamentos aplicados para glosa das referidas rubricas foram superados pela decisão do STJ amplamente apreciada neste voto, sendo certo que a essencialidade e indispensabilidade das despesas no processo produtivo foi objeto do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, vejamos:

136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

137. Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão em comento, que os equipamentos de proteção individual (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos então estabelecido. (...).

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).** (grifamos)

Importante ressaltar que a Recorrente produz e comercializa açúcar e álcool e os equipamentos de proteção individual (EPI) representam despesas diretamente ligadas ao processo produtivo do Contribuinte. Afinal são itens obrigatórios por lei² para fins de proteção ao trabalho com objetivo de manter e propiciar ambiente seguro e salubre para o exercício da atividade empresarial, além de exidos também por disposições normativas sanitárias.

Assim, entendo que equipamentos de proteção individual impostos por lei ou por órgãos de fiscalização, constituem despesas passíveis de apuração do crédito pois a ausência de tais equipamentos inviabiliza a atividade produtiva da Recorrente.

Logo revento as glosas.

Custos com Combustíveis e Manutenção de Frota Automotiva

Neste ponto, a fiscalização realizou a glosa de créditos apurados sobre estas rubricas ao argumento de que combustíveis utilizados em veículos leves destinados ao transporte de funcionários e ao atendimento do setor de medicina do trabalho, não geram direito ao crédito.

A Recorrente por sua vez, apenas argui a possibilidade de creditamento dos custos/despesas incorridos com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota de veículos da empresa.

Sobre a possibilidade de tomar crédito sobre combustíveis e lubrificante não há dúvidas que o texto legal traz a possibilidade, contudo, deixa claro que deve ser insumo na prestação de serviço ou na fabricação de bens destinados a venda, vejamos:

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

(...)

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;

² Artigo 166 da CLT e Lei nº 6.514/77

Pelos argumentos apresentados pela própria Recorrente temos claramente que tais combustíveis e lubrificantes não foram empregados no processo produtivo, sendo certo que a Recorrente não destinados ao transporte de funcionários e ao atendimento do setor de medicina do trabalho. Logo, os itens destinam-se a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas não se enquadrando no conceito de insumos.

Custos com Locação de Máquinas e Equipamentos

Neste item sustenta a Recorrente direito ao crédito sobre "Locação de Guindaste 70T", "Locação de Máquina de Solda sem Operador", "Locação de Andaime - Peça", "Locação de Carreta" e "Locação Radio Portátil EP-450 5W", pois apesar terem sido aplicados diretamente ou indiretamente no processo produtivo, são igualmente essenciais ao processo produtivo.

Ocorre que sobre este item, da mesma forma como os demais, a Recorrente não trouxe provas que demonstre o cumprimento do art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, ou seja, que guindaste, máquina de solda sem operador, andaime e rádio portátil foi utilizado na atividade de produção de açúcar e álcool. Ao contrário, os argumentos são genéricos e se resumem em afirmar que são indispensáveis ao processamento de cana-de-açúcar.

Por fim, em relação a despesa com locação de carreta, igualmente não assiste razão o pleito da Recorrente, uma vez que não está contemplada na legislação as despesas com locação veículos de cargas. Neste sentido, é a recente súmula CARF nº 190, vejamos:

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

(Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024).

Assim, mantenho as glosas.

Custos com Obras de Geração de Energia

A recorrente contestou a glosa dos créditos sobre os custos/despesas incorridas com serviços de gestão, montagem, construção e ampliação de linha de transmissão de 138 KV. Sustenta que se trata *"contratação de serviços utilizados como insumos na energia elétrica utilizada no processo produtivo e não por se tratar de cogeração de energia elétrica, assim como fundamentou a administração."*

De acordo com a DRJ, os custos incorridos na construção de obras destinadas à geração de energia elétrica não geram créditos e sim os custos/despesas com sua amortização/depreciação.

"(...)

No item v do voto do Acórdão “créditos decorrentes das obras de geração de energia” foi consignado que segundo o disposto no art. 3º, inciso VII, c/c o § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, o que gera créditos das contribuições passíveis de aproveitamento (desconto) é o custo/despesa de depreciação/amortização de infraestrutura, tais como edificações, construções, inclusive, de linhas de transmissão de energia elétrica, como no presente caso, e não o custo da sua construção/implantação, conforme defendido pelo interessado. Assim, mantém-se a glosa efetuada pela Fiscalização sobre os custos de construção e ampliação da linha de transmissão de energia (LT 138 KV) – conclusão em nada afetada pelo novo conceito de insumos.

(...)”

Assim, ao contrário do sustenta a Recorrente e nos termos que prevê a legislação, a decisão não merece reparos uma vez que nos termos do disposto no art. 3º, inciso VII, c/c o § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/02, e nº 10.833/03, o que gera créditos das contribuições passíveis de aproveitamento (desconto) é o custo/despesa de depreciação/amortização de infraestrutura, tais como edificações, construções, inclusive, de linhas de transmissão de energia elétrica, e não o custo da sua construção/implantação.

Logo, mantenho a glosa.

Crédito Extemporâneo.

Restou consignado em relação aos créditos extemporâneos que o aproveitamento está condicionado a apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacons) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTFs) retificadoras.

Por sua vez a Recorrente rechaça referido argumento sob a justificativa de “uma vez instaurado o procedimento de fiscalização, como ocorrera no caso concreto, tornou-se defeso à recorrente a retificação de quaisquer obrigações acessórias.” Sobre referido direito e previsão legal contida no § 4º do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 de fato não há dúvidas, pois a disposições legais não restringem a utilização de crédito extemporâneo das contribuições não cumulativas, tampouco impõe, para tanto, restrições – retificação de obrigações acessórias (DCTF/DACON/atual EFD Contribuições), eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

Contudo, não obstante a controvérsia sobre as retificações, temos que a Recorrente deveria ter comprovado a legitimidade acerca dos referidos créditos, ou seja, caberia a ela a comprovação mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda que registrado fora de época.

Ou seja, até seria possível o aproveitamento extemporâneo de créditos tributários, desde que respeitado o prazo de cinco anos e que exista comprovação de que os créditos não foram apropriados noutros períodos.

Destaque-se que a Recorrente, durante todo o trâmite do processo teve diversas oportunidades para carrear aos autos os documentos que pudessem comprovar a alegação da existência de saldos creditórios anteriores não considerados pela Administração tributária, restringindo sua defesa, conforme já dito, a alegações genéricas.

Dessa forma, nega-se provimento a esse item.

Crédito Presumido

A fiscalização entendeu por incorreto o critério de rateio utilizado pela Recorrente para os cálculos do crédito presumido aplicado na aquisição da cana-de-açúcar, uma vez que o rateio deve se dar em função do faturamento (venda) e não da produção, salvo se a empresa utilizasse o critério de aproveitamento do custo direto.

A Recorrente, por sua vez, rechaça tal procedimento uma vez que se fosse utilizado o critério do faturamento não seria possível apurar a realidade do rateio das aquisições em relação ao seu destino dentro do processo produtivo. Assim, fez uso do rateio levando em consideração a correta destinação da cana-de-açúcar adquirida, exatamente como determina a lei.

Neste ponto, reportando ao conteúdo do TFC a controvérsia sobre a apuração dos créditos presumidos cinge-se aos critérios de rateio que devem obedecer aos critérios estabelecidos no do § 8º e §9 do art. 3º, das Leis nº 10.637/02, e nº 10.833/03, *in verbis*:

Art. 3º

(...)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

De acordo com as disposições acima colacionadas a Recorrente deveria ao seu critério e para todo o ano-calendário, eleger ou método de apropriação direta por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou rateio proporcional que nos termos do citado dispositivo deve ser em função da receita bruta.

Assim, como a Recorrente optou para o ano-calendário em questão o método do rateio proporcional deve seguir a diretriz imposta no inciso II do § 8º e §9 do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 acima colacionado, realizando o rateio em função da receita bruta, sendo certo que ao realizar o rateio sobre produção infringiu expressamente o que dispõe a lei.

Neste sentido, correto o procedimento da fiscalização ao realizar os ajustes na apuração dos créditos e dos débitos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o que gerou alterações na base de cálculo dos créditos presumidos. Logo, mantém-se as glosas pela aplicação incorreta do rateio.

Pedido Subsidiário – conversão do julgamento em diligência.

Invocando o princípio da verdade material e formalismo moderado, insurge a Recorrente com pedido subsidiário de diligência caso este colegiado entenda para insuficiência de lastro probatório.

Ocorre que, ao contrário do que sustenta a Recorrente o princípio da verdade material que, não tem a finalidade de suprir a inércia da parte quando esta não se desincumbe do ônus de comprovar o direito creditório pleiteado.

Como exposto Recorrente não traz comprovação inequívoca dos direitos aos créditos glosados pela fiscalização, sendo certo que o é entendimento pacificado neste Colegiado que caberia a esta o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária.

Pontua-se que mesmo em sede recursal – situação excepcional - a Recorrente não trouxe qualquer elemento hábil a comprovar a liquidez de seu direito creditório, se resumindo a solicitar realização de diligência, que não encontra amparo em qualquer indício que demonstrasse sua efetividade para convicção destes julgadores.

Autoridade julgadora formará livre convicção para a apreciação das provas, podendo determinar diligência que entender necessária, e não acatando as que não tiver resultado útil e prático ao processo, especialmente quando requeridas sem fundamentos indícios pertinentes para sua realização.

Dispositivo

Diante do exposto, voto em parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas créditos apurados sobre custos com equipamentos de proteção individual (EPI) comprovadamente utilizados na produção, observados os demais requisitos da lei.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, Redator designado

Ouso divergir da Ilustre Relatora quanto à possibilidade de creditamento dos custos/despesas incorridos com gases utilizados no processo produtivo.

Aduz a recorrente que utiliza, em seu processo produtivo, os gases acetileno, oxigênio e GLP. A recorrente trouxe fluxograma demonstrativo de seu processo produtivo e informou que os gases em questão são utilizados na manutenção de equipamentos indispensáveis ao processo produtivo, bem como na montagem de novos. Há que se reconhecer, portanto, sua essencialidade no processo industrial desenvolvido pela recorrente.

Ademais, os mesmos bens já foram reconhecidos neste Conselho como insumos para fins de creditamento das contribuições sociais PIS e COFINS. Nesse sentido,

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

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

GLP. ACETILENO. OXIGÊNIO. ARGÔNIO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com: GLP, oxigênio, acetileno e argônio utilizados no processo produtivo e na manutenção de máquinas e equipamentos industriais enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte descontar/aproveitar créditos sobre tais custos/despesas. Acórdão nº 3301-011.230, de 25 de outubro de 2021.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

INSUMOS. CREDITAMENTO. SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE.

Considerando que, no caso vertente, o sujeito passivo é produtor de camarão destinado à exportação e realiza sua produção de camarão, a partir da larva do camarão, passando pela engorda, despesa e seleção, finalizando com o resfriamento e embalagem do animal adulto, devidamente apropriado para consumo, **é de se considerar como itens passíveis de constituição de crédito das contribuições ao PIS/Pasep, os gases comprimidos utilizados nas máquinas e equipamentos industriais, ou seja, oxigênio, acetileno, argônio e amônia; telas e cercas de proteção, tarrafas, redes arames, cordas, lonas e tecidos, ferro, madeira, vigas e tábuas; cloro, material de limpeza e higienização de instalações e**

medicamentos. Eis serem tais itens essenciais à atividade do sujeito passivo e, por conseguinte, encartarem-se no conceito de insumo.

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa sobre os custos/despesas incorridos com gases utilizados no processo produtivo.

Em relação aos demais itens, acompanho o voto da relatora.

Rafael Luiz Bueno da Cunha - Redator designado