



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10820.720603/2015-16</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-002.861 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	REVATI S.A. ACUCAR E ALCOOL EM RECUPERACAO JUDICIAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

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

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, 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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3002-002.859, de 15 de julho de 2024, prolatado no julgamento do processo 10820.720341/2015-90, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(Documento Assinado Digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: 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 Morais de Lima, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Dionisio Carvallhedo Barbosa.

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte e homologadas em parte as declarações de compensação a ele vinculadas. O pedido é referente ao crédito de Contribuição para o Pis/Pasep, originário de aquisições feitas no 3º trimestre de 2010, no montante de R\$ 620.971,35.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A 31ª TURMA DA DRJ08 julgou parcialmente procedente manifestação de inconformidade conforme decisão abaixo ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. 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: 01/07/2010 a 30/09/2010

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

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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que

pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à tempestividade e ao mérito, ressalvada possibilidade de creditamento dos custos/despesas incorridos com gases utilizados no processo produtivo, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

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
<b>SUBTOTAL - ANO PIS =&gt;</b>			<b>650.919,50</b>
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
<b>SUBTOTAL - ANO COFINS =&gt;</b>			<b>2.998.174,67</b>
1º trimestre de 2010	246372355206091311088353	Pis/Pasep	86.858,63
<b>2º trimestre de 2010</b>	<b>408137629507111211087384</b>	<b>Pis/Pasep</b>	<b>5.380,94</b>
3º trimestre de 2010	125191491906091315089281	Pis/Pasep	620.971,35
4º trimestre de 2010	116587693106091311087791	Pis/Pasep	448.832,51
<b>SUBTOTAL - ANO PIS =&gt;</b>			<b>1.162.043,43</b>
1º trimestre de 2010	360247679506091311092649	Cofins	400.076,10
<b>2º trimestre de 2010</b>	<b>074697345707111211097808</b>	<b>Cofins</b>	<b>25.123,00</b>
3º trimestre de 2010	099860016906091315093164	Cofins	2.860.231,73
4º trimestre de 2010	262949615706091311096517	Cofins	2.067.349,73
<b>SUBTOTAL - ANO COFINS =&gt;</b>			<b>5.352.780,56</b>
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
<b>SUBTOTAL - ANO PIS =&gt;</b>			<b>1.185.940,43</b>
1º trimestre de 2011	202419942306091311093100	Cofins	675.895,59
2º trimestre de 2011	401602028006091315093662	Cofins	1.217.769,31
<b>3º trimestre de 2011</b>	<b>421066575019061211090708</b>	<b>Cofins</b>	<b>837.355,33</b>
4º trimestre de 2011	370875042606091311094081	Cofins	360.193,96
<b>SUBTOTAL - ANO COFINS =&gt;</b>			<b>3.091.214,19</b>
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
<b>SUBTOTAL - ANO PIS =&gt;</b>			<b>1.206.967,05</b>
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
<b>SUBTOTAL - ANO COFINS =&gt;</b>			<b>5.559.328,29</b>

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
<b>SUBTOTAL - SEMESTRE PIS =&gt;</b>			<b>464.818,07</b>
1º trimestre de 2013	169835570906091315090925	Cofins	1.191.729,58
2º trimestre de 2013	156358746313091311090118	Cofins	949.250,65
<b>SUBTOTAL - SEMESTRE COFINS =&gt;</b>			<b>2.140.980,23</b>
<b>SUBTOTAL - TODOS OS PEDIDOS PIS =&gt;</b>			<b>4.670.688,48</b>
<b>SUBTOTAL - TODOS OS PEDIDOS COFINS =&gt;</b>			<b>19.142.477,94</b>
<b>TOTAL GERAL =&gt;</b>			<b>23.813.166,42</b>

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
<b>SUBTOTAL - ANO PIS =&gt;</b>			<b>650.919,50</b>	
1º trimestre de 2009	237593057406091311093080	Cofins	52.841,06	10820.901457/2013-66
2º trimestre de 2009	226082004906091311098888	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
<b>SUBTOTAL - ANO COFINS =&gt;</b>			<b>2.998.174,67</b>	
<b>TOTAL - ANO 2009</b>			<b>3.649.094,17</b>	

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 Unvias (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/cm<sup>2</sup>.

A produção de açúcar é basicamente do tipo VHP, que chega até a 1.350 toneladas por dia. Podem ser fabricados até 900 m<sup>3</sup> de etanol hidratado diariamente, nodendo 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 (sequeira), 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 todo-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 contêntores 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, a Usina Madru é produtora de 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 multilaminado de 25 kg ou contêntores 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 supervisório 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 supervisório; 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 750m<sup>3</sup>/dia de etanol anidro na Usina Madru e a 850m<sup>3</sup>/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 termos 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 ALCOOL 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 Martins<sup>1</sup>, 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,

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

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)

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 SEQUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

4. Sob o rito do art. 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 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 lei<sup>2</sup> 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

<sup>2</sup> Artigo 166 da CLT e Lei nº 6.514/77

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;

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 destinou 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 TFV 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.

Quanto à possibilidade de creditamento dos custos/despesas incorridos com gases utilizados no processo produtivo, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

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.

**Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas (a) relativas aos créditos apurados sobre custos com equipamentos de proteção individual (EPI) comprovadamente utilizados na produção, observados os demais requisitos da lei e (b) relativas aos créditos apurados sobre custos com Gases Utilizados no Processo Produtivo.

(Documento Assinado Digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente Redator