



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10820.720819/2015-81</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-002.853 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	REVATI S.A. AÇÚCAR E ÁLCOOL EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

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

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

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. 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. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS COMPROVAÇÃO. GLOSA. 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 glosados pela Fiscalização.

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 Morais 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: 01/10/2011 a 31/12/2011

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COFINS. 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: 01/10/2011 a 31/12/2011

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.

Improcede a preliminar de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, de Despacho Decisório que apresenta os fundamentos em que se baseia, especialmente quando a contribuinte apresenta defesa em que demonstra compreensão das razões do ato decisório.

AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO EXPRESSA. MATÉRIA CONSIDERADA NÃO RECORRIDA.

Considera-se não recorrida a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela manifestante.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. UTILIZAÇÃO PARA ABATIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES EM MESES SUBSEQUENTES. DESCABIMENTO.

Apresentado Pedido de Ressarcimento, já apreciado pela autoridade administrativa, de créditos da não-cumulatividade da contribuição, descabida a sua utilização para abatimento das contribuições devidas em meses subsequentes, ainda mais quando o direito creditório pleiteado tenha sido negado pela Unidade de Origem por meio de Despacho Decisório mantido pelas autoridades administrativa de julgamento de primeira e de segunda instância.

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. 4648/4653 por meio dos quais foi deferido parcialmente pedido de ressarcimento

(PER).

Referido Parecer reporta-se ao PER nº 37087.50426.060913.1.1.09-4081, com crédito de Cofins, originário de aquisições feitas no 4º trimestre de 2011, no montante de R\$ 360.193,96, com fundamento no artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, 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 Cofins. Como resultado do procedimento fiscal realizado, a autoridade da DRF esclarece:

Em conformidade com quadro resumo, constante no item 65 do Termo de Verificação elaborado pela Seção de Fiscalização-Safis, o valor passível de ressarcimento de créditos de Contribuição Cofins Exportação, referente ao 4º trimestre de 2011, foi de R\$ 67.028,33

...

Informo que deixamos de fornecer cópia do Auto de Infração Cofins, 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 15868.720074/2015-28; 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 dos Dacons reconstituídos pela equipe de fiscalização, que também são partes integrantes da presente decisão administrativa.

Referidos Autos de Infração e Termo de Verificação, com descrição das glosas de créditos e omissão de receitas, sem exigência de crédito tributário, constam de fls. 2287/2301 e 2303/2355, 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 8 que:

... 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.

No item 9, 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 10 que o procedimento objeto do processo 15868.720046/2015-19 e 15868.720051/2015-13 referem-se, respectivamente, a períodos de 2009 e 2010 (nota de rodapé) e, neste procedimento (que ensejou o processo 15868.720074/2015-28) são tratados os pedidos de ressarcimento de 2011, os quais identifica em tabela do item 11:

Período de apuração	Pedido de Ressarcimento	Contribuição	Valor total	Processo
1º trimestre de 2011	<b>171389664706091311088560</b>	Pis/Pasep	146.740,49	10820.720826/2015-83
2º trimestre de 2011	<b>316320115206091311087812</b>	Pis/Pasep	264.384,13	10820.720833/2015-85
3º trimestre de 2011	<b>040591939606091311082988</b>	Pis/Pasep	696.615,81	10820.720834/2015-20
4º trimestre de 2011	<b>344666436406091311080090</b>	Pis/Pasep	78.200,00	10820.720836/2015-19
<b>SUBTOTAL - ANO PIS =&gt;</b>			<b>1.185.940,43</b>	
1º trimestre de 2011	<b>202419942306091311093100</b>	Cofins	675.895,59	10820.720813/2015-12
2º trimestre de 2011	<b>401602028006091315093662</b>	Cofins	1.217.769,31	10820.720814/2015-59
3º trimestre de 2011	<b>421066575019061211090708</b>	Cofins	837.355,33	10820.900517/2013-23
4º trimestre de 2011	<b>370875042606091311094081</b>	Cofins	360.193,96	10820.720819/2015-81
<b>SUBTOTAL - ANO COFINS =&gt;</b>			<b>3.091.214,19</b>	
<b>TOTAL - ANO 2011</b>			<b>4.277.154,62</b>	

Nos itens 13 a 63 do Termo de Verificação são descritos, de forma detalhada, os procedimentos realizados pela Fiscalização e as correspondentes análises, destacando-se que:

No item 32 é feita menção a resposta apresentada em 26/03/2015 a intimação contendo, entre outras informações, concordância da Interessada com os cálculos de rateio apurados pelo Fisco:

32) Abaixo anexamos a resposta apresentada em 26/03/2015 quanto ao apurado na “planilha 04”, elaborada pela fiscalização, conforme Termo de Constatação e Intimação Fiscal lavrado em 19/03/2015, que demonstram equívocos cometidos pelo contribuinte quanto ao ano 2009 (que também foram cometidos em 2011 e nos outros anos da apuração), a forma que utilizou quanto aos cálculos do crédito presumido (não aceitos pela fiscalização) e a utilização do óleo diesel, e que já tratamos nas exposições acima:

...

Por fim, referente aos percentuais de rateio proporcional, a Revati S/A informa que deverão ser considerados os percentuais apurados pelo fisco, considerando as alterações mencionadas acima.

...

Nos itens seguintes são abordadas questões relativas a consumo de óleo diesel e, no item 49 são identificadas as Planilhas confeccionadas (a partir das planilhas elaboradas pelo sujeito passivo):

Na PLANILHA “24” – 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 2011) cujos dados foram fornecidos pelo próprio contribuinte e servirá de base de cálculo para apuração de créditos do PIS e da Cofins, vide Obs. 01 da citada planilha; Na TABELA “B” temos os totais, por mês, do consumo de óleo validado pela fiscalização e que “alimentarão” a “Planilha 17”; Na TABELA “C” temos um resumo do total de diesel consumido e vendido por área de centro de custo (areacc) ou por mês no caso do diesel vendido. Esta tabela possui duas subdivisões, na C.1 – temos o total de diesel consumido por centro de custo e na C.2 o total vendido com seus totais por mês e na C.3 o total de vendas extraído das Notas Fiscais eletrônicas emitidas pelo sujeito passivo, demonstrando uma pequena divergência em alguns períodos; Na TABELA “D” temos o total de diesel consumido da Tabela C.1 por proprietário e centro de custo “Areacc”, com os percentuais representativos de cada proprietário e área de consumo, e na TABELA “E” temos os totais de diesel vendido da tabela C.2 por destinatário e um resumo geral, com a diferença entre o total de créditos de diesel do pedido do sujeito passivo 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, o que não se coaduna com a previsão legal de geração de crédito);

b) Planilha 25 – É a memória de cálculos dos débitos – cálculos da fiscalização para o ano de 2011 (contém os detalhamentos da apuração - débitos), contendo 08 tabelas (“A”; “A.1”, “B”; “C”, “D”, “E”, “F” e “G”). 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, que de fato não se tratam de vendas não operacionais, mas sim de vendas que a pessoa jurídica efetua durante todo os meses de todos os anos auditados, vide nova classificação adotada no arquivo “PLANILHA 21 – 2011 - NFe REVATI” apresentado em 28/05/2015, 16º CD); Na tabela “A.1” apenas ajustamos as receitas da tabela A às linhas do Dacon. 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 (receita bruta); 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 na observação 05; Nas tabelas “E”, “F” e “G” temos informações sobre o álcool vendido pelo sujeito passivo, para recompormos a base de cálculo de sua tributação, por M<sup>3</sup>, o seu faturamento mensal para

composição da receita bruta, os valores adicionados indevidamente pelo sujeito passivo nas linhas 6.7 e 6.8, nos valores constantes das tabelas citadas e das linhas 6.10 e 6.11 da tabela “A”.

Planilha 26 – É nessa planilha que demonstramos os itens glosados, um a um, com a indicação do motivo da glosa. Ela foi confeccionada a partir das planilhas apresentadas pelo contribuinte denominadas de "Item 3 – Parte 4 – MPF-F 08.1.02.00-2014-00408-5" e "Item 3 - Parte 2 - MPF-F 08.1.02.00-2014-00408-5". Na TABELA “A” temos todos os dados do contribuinte (todos os que ele entendeu que geraria crédito), que alimentaram os totais das linhas “1”, “2”, “3”, “4”, “6”, “7” e “12” do Dacon, com acréscimo, por parte da fiscalização, de cinco colunas à esquerda (denominadas de colunas "A", "B", "C", "E", "F" acrescidas pela fiscalização, e a coluna "D" denominava-se de "Período" nas planilhas originais do sujeito passivo.), sendo que a principal delas, a coluna “E” foi denominada de “motivo de indeferimento/correções, e também inserimos as colunas , "G", "H" e "I" onde calculamos os créditos apurados pela fiscalização e para mantermos os valores declarados originais das colunas “% Exportação”, “BASE MIT” e “BASE ME”. 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”. Na TABELA “C.12” temos o resumo total mantidos da TABELA “A” apenas com relação a linha “12” 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.12” temos as informações relativas as linhas 1 a 12 da Dacon, entretanto, com relação aos indeferimentos promovidos por esta fiscalização. Nas TABELA “E”, constam os totais de indeferimentos por mês relacionados apenas ao óleo diesel (quer consumido, quer vendido), para conferência de valores.

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 do período de 2009, mas por conta da complexidade do ano 2011 quanto a sobra de créditos dentro do ano 2011, resolvemos elaborar uma nova planilha para controlar os saldos dos créditos do MI e do ME, denominada de “Planilha 29 – controle de créditos 2011”, que contém os controles do PIS e da Cofins do ano 2011, e que serve para “alimentar” com seus valores a “Planilha 28–resumo”; 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 2011), 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\$ 1.681.008,88). Ainda com relação ao ÓLEO DIESEL, o sujeito passivo “revende” o que, segundo ele mesmo em respostas apresentadas, se tornou excedente (R\$ 19.372.795,52). Na verdade a venda corresponde a 91,09% (vide tabela E, coluna % da Planilha 24) do total do crédito petitionado (R\$ 21.267.124,75), ou seja, 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, quanto os débitos. 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 24 – Óleo Diesel”, seus totais por mês foram transferidos para esta “Planilha 26...”, e constam de suas linhas 8.351 a 8.362, da coluna “C = Seq. Fisco”.

NOTA 3 – AQUISIÇÕES DE PERÍODOS ANTERIORES - Com relação a insumos que foram recepcionados no ano de 2009 e 2010 e foram pleiteados pelo contribuinte ao longo de 2011 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 uma aquisição 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 26...” com a descrição dos motivos de indeferimentos:

**TABELA B = MOTIVOS DOS INDEFERIMENTOS DE CRÉDITOS:**

01-	01-NF de EMISSÃO ANTERIOR A 31/12/2009
02-	02-NF de EMISSÃO ANTERIOR A 11/2010 (e posterior a 31/12/2009)
03-	03-CFOP - 1949 e 2949 - não gera crédito esta operação.
04-	04-CFOP - 1407 - substituição tributária - e 1916 - retorno de concerto/repairo - não geram créditos estas operações.
05-	05-CFOP - 1556 e 2556 - não gera crédito esta operação.
06-	06-Fora do conceito de insumo - não gera crédito.
07-	07-Locação de veículos / containers / máquinas de solda / andaimes / urbanização e limpeza não relacionados a produção, mas sim a manutenção predial etc.
08-	08-Manutenção automotiva / pneus / borrach. / lubrific. / estoque autom. / máquinas e equipamentos para manutenção automotiva - não gera crédito.
09-	09- Combustíveis (diesel / biodiesel) na revenda não geram crédito. No caso de combustíveis adquiridos de terceiros não há tributação na revenda, bem como sua aquisição não gera crédito. 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. - não gera crédito. Gera crédito apenas aqueles consumidos listados no item 11.
10-	10-Serviços de colheita / atividade agrícola. / tratores / maq e equipamentos agrícolas - não gera crédito.
11-	11- acrescido por mês / planilha 15, vinculado a exclusão do óleo diesel, motivo 09.

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, por exemplo se enquadram neles casos de notas fiscais emitidas em 2009 em que o contribuinte as alocou como passível de gerar crédito em 2011. São todas extemporâneas, e não geram créditos no ano de 2011. O sistema da nãoacumulatividade 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 11 de fato é um acréscimo (deferimento) da parte que a fiscalização entende que gera crédito em relação ao óleo diesel, já que o motivo 09 foi seu indeferimento total, e que sem sua substituição incluímos o resumo por mês das linhas da “Planilha 24 – óleo diesel”. Também há casos de tipos de despesas / aquisições que não se coadunam com o conceito de insumo.

Também acrescentamos nas linhas 8.339 a 8.349 o resumo por mês e tipo da linha 07 constante da planilha "fretes" do arquivo "Item 3 – Parte 2 - MPF-F 08.1.02.00-2014-00408-5", já que em 2014 essa linha fora enviada em arquivo separado das linhas 01 a 12.

d) Planilha 27 – 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 2014 e 2015, durante a auditoria, sua correção pela fiscalização e dos Dacons apresentados em 2013 referentes ao ano de 2011. Contém diversas tabelas:

TABELA “A” – dados extraídos por mês do ano de 2011 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;

d)A planilha “28 - resumo” 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, advindos da planilha 25; Na TABELA “B” Temos a base de

Cálculo dos Créditos (linhas 01 a 12 do Dacon) – Mercado interno (MIT) e mercado externo (ME), advindos da planilha 26; Na TABELA “C” temos a base de cálculo e valor do crédito presumido para o PIS e Cofins, advindos das planilhas 25 e 27; 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 mês e trimestre de apuração, também acrescentamos informações sobre o indeferimento em relação ao Dacon do 3º trimestre de 2011-Cofins; 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 28 foi confeccionada para demonstrarmos o resumo dos valores aceitos por esta fiscalização e as comparações com os Per (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 – 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) A PLANILHA “29 – controle de créditos 2011” que contém os controles de créditos do PIS e da Cofins do ano 2011, e que serve para “alimentar” com seus valores a “Planilha 28 – resumo”, bem como controlar seus saldos para deduções nos períodos seguintes.

Na sequência, a Fiscalização refere-se a constatação de cisão parcial no ano de 2012 com a pessoa jurídica Revati Geradora de Energia Elétrica Ltda. e a constatações relativas a receitas e dispêndios com energia elétrica (itens 50 a 60) e reporta-se a Soluções de Consulta (item 61).

Nos itens 62 e 63 tece outros esclarecimentos acerca das planilhas elaboradas. A título de Conclusão discorre:

- nos itens 64 a 69, acerca de créditos do mercado externo - pedidos de ressarcimento (PER), apresentando as seguintes planilhas:

TABELA PIS					
Período de apuração	Processo	Contribuição	Valor pleiteado nos PER	Valor deferido / passível de ressarcimento	Valor indeferido - PER
1º trimestre de 2011	10820.720826/2015-83	Pis/Pasep	146.740,49	126.463,21	20.277,28
2º trimestre de 2011	10820.720833/2015-85	Pis/Pasep	264.384,13	167.436,78	96.947,35
3º trimestre de 2011	10820.720834/2015-20	Pis/Pasep	696.615,81	485.272,82	211.342,99
4º trimestre de 2011	10820.720836/2015-19	Pis/Pasep	78.200,00	14.552,20	63.647,80
SUBTOTAIS PIS =>			1.185.940,43	793.725,01	392.215,42
			PERCENTUAL DE INDEFERIMENTO => 33,07%		

TABELA COFINS					
Período de apuração	Processo	Contribuição	Valor pleiteado nos PER *	Valor deferido / passível de ressarcimento *	Valor indeferido - PER *
1º trimestre de 2011	10820.720813/2015-12	Cofins	675.895,59	582.497,19	93.398,40
2º trimestre de 2011	10820.720814/2015-59	Cofins	1.217.769,31	771.223,98	446.545,33
3º trimestre de 2011	10820.900517/2013-23	Cofins *	837.355,33	837.355,33	0,00
4º trimestre de 2011	10820.720819/2015-81	Cofins	360.193,96	67.028,33	293.165,63
SUBTOTAIS COFINS =>			3.091.214,19	2.258.104,82	833.109,37
			PERCENTUAL DE INDEFERIMENTO => 26,95%		
Período de apuração	Processo	Contribuição	Valor pleiteado no DACON ME**	Valor deferido **	Valor indeferido em relação ao Dacon **
3º trimestre de 2011	10820.720814/2015-59	Cofins	3.208.654,66	2.235.196,03	973.458,63

Como se observa os créditos do ME, peticionados nos PER do 3º trimestre de 2011 da Cofins \*, o sujeito passivo efetua seu pedido abaixo dos valores declarados nos Dacons desse período (o que não ocorre com o PIS ou com os outros períodos da Cofins), ou seja, os valores (R\$ 3.208.654,66) do Dacon do 3º trimestre contém e superam os valores constantes (R\$ 1.651.015,54) do PER do mesmo período, e como o valor deferido (R\$ 2.235.196,03) no Dacon supera o valor do PER, foi deferido todo valor do PER, mas há indeferimento parcial no Dacon - R\$ 973.458,63. Analisando melhor os PERs também verificamos que ele deduziu parte desses créditos (vide coluna B da tabela seguinte) com débitos da contribuição da Cofins do próprio período. Todos os itens que contém "\*" se referem apenas aos PERs e os com "\*\*" se referem aos valores que constam dos Dacons. Abaixo relacionamos os valores pedidos e as deduções pleiteadas pelo contribuinte, sendo que essas deduções constam da "Planilha 29 - controle de créditos". Levando em consideração os indeferimentos do Dacon da Cofins, os percentuais de indeferimento do PIS e da Cofins se igualam em 33,07%.

Mês/Ano	Pedido de Ressarcimento	Contribuição	A	B	C = A - B
julho-11		Cofins	564.166,48	305.924,86	258.241,62
agosto-11		Cofins	555.811,73	157.462,86	398.348,87
setembro-11		Cofins	531.037,33	350.272,49	180.764,84
Total do trimestre =>			1.651.015,54	813.660,21	837.355,33

A = Crédito da Contribuição para o PIS/Pasep Exportação (§1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002)

B = Parcela do Crédito Utilizada para Deduzir da Contribuição para o PIS/PASEP (Inciso I do art. 5º da Lei §1º do nº

C = A menos B = Saldo de Créditos Passível de Ressarcimento

Ou seja, o valor de R\$ 837.355,33 ("C") é o pedido de ressarcimento líquido, mas ao somarmos os valores deduzidos ("B") chegamos ao valor bruto que o sujeito passivo peticiona como seu crédito.

CRÉDITOS DA COFINS 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	
039913595706091317097522	2º trimestre de 2011	401602028006091315093662	06/09/13	1.243,06	
046428877406091317096535	2º trimestre de 2011	401602028006091315093662	06/09/13	49.104,47	
053600588906091317099680	2º trimestre de 2011	401602028006091315093662	06/09/13	57.285,81	
080537942306091317091409	2º trimestre de 2011	401602028006091315093662	06/09/13	113.445,72	
081254836706091317099196	2º trimestre de 2011	401602028006091315093662	06/09/13	55.712,72	
151594031706091317094342	2º trimestre de 2011	401602028006091315093662	06/09/13	23.996,57	
154501128306091317090466	2º trimestre de 2011	401602028006091315093662	06/09/13	2.368,99	
168353606606091317092981	2º trimestre de 2011	401602028006091315093662	06/09/13	19.241,24	
193316369106091317090513	2º trimestre de 2011	401602028006091315093662	06/09/13	785,33	
237384187406091317093891	2º trimestre de 2011	401602028006091315093662	06/09/13	8.231,00	
303842821406091317095828	2º trimestre de 2011	401602028006091315093662	06/09/13	9.708,54	
310695856306091317091065	2º trimestre de 2011	401602028006091315093662	06/09/13	2.846,54	
338794172206091317098101	2º trimestre de 2011	401602028006091315093662	06/09/13	1.597,37	
347975263506091317098033	2º trimestre de 2011	401602028006091315093662	06/09/13	3.070,57	
SUBTOTAL DE COMPENSAÇÕES COM A PER DO 2º TRIMESTRE 2011 - COFINS =>					348.637,93

CRÉDITOS DA COFINS COMPENSADOS PELO SUJEITO PASSIVO - COM D DECIS. PROCESSO 10820.900517/2013-23					
Número da Declaração	Trimestre da PerdComp	Número da Declaração da Família	Data da Entrega	Valor do Crédito Utilizado na Dcomp	
079935592017081213097780	3º trimestre de 2011	421066575019061211090708	17/08/12	2.094,40	
086638408419061213099501	3º trimestre de 2011	421066575019061211090708	19/06/12	42.084,64	
096973182810071213090844	3º trimestre de 2011	421066575019061211090708	10/07/12	14.844,64	
134699031529061213092216	3º trimestre de 2011	421066575019061211090708	29/06/12	14.414,14	
156527336123081213095662	3º trimestre de 2011	421066575019061211090708	23/08/12	1.317,38	
158091660818071217092908	3º trimestre de 2011	421066575019061211090708	18/07/12	114.752,52	
202732541813081213099849	3º trimestre de 2011	421066575019061211090708	13/08/12	5.027,25	
257277388227071213099990	3º trimestre de 2011	421066575019061211090708	27/07/12	18.753,89	
317788158814081213094942	3º trimestre de 2011	421066575019061211090708	14/08/12	42.885,01	
427367407719061213096550	3º trimestre de 2011	421066575019061211090708	19/06/12	581.181,46	
SUBTOTAL DE COMPENSAÇÕES COM A PER DO 3º TRIMESTRE 2009 - COFINS =>					837.355,33

- nos itens 70 a 72, acerca de créditos do mercado interno - Dacons, apresentando a seguinte planilha:

Créditos Mercado Interno (MIT) constantes dos Dacons de 2011, retificados em 09/2013				
Período de apuração	Contribuição	Dacons	Deferido	Indeferido
1º trimestre de 2011	Pis/Pasep	472.136,38	392.743,63	79.392,75
2º trimestre de 2011	Pis/Pasep	608.898,09	406.746,84	202.151,25
3º trimestre de 2011	Pis/Pasep	294.733,00	172.286,94	122.446,06
4º trimestre de 2011	Pis/Pasep	370.117,80	306.662,58	63.455,22
<b>SUBTOTALS PIS =&gt;</b>		<b>1.745.885,27</b>	<b>1.278.439,99</b>	<b>467.445,28</b>
1º trimestre de 2011	Cofins	2.174.688,79	1.809.000,99	365.687,80
2º trimestre de 2011	Cofins	2.804.621,50	1.873.500,59	931.120,91
3º trimestre de 2011	Cofins	1.357.558,05	793.564,08	563.993,97
4º trimestre de 2011	Cofins	1.520.263,25	1.412.506,44	107.756,81
<b>SUBTOTALS COFINS =&gt;</b>		<b>7.857.131,59</b>	<b>5.888.572,09</b>	<b>1.968.559,50</b>
<b>TOTAL de 2011 =&gt;</b>		<b>9.603.016,86</b>	<b>7.167.012,09</b>	<b>2.436.004,77</b>

- nos itens 73 e 74, acerca de créditos presumidos – agroindústria – DACONS, registrando a inexistência de sobra de crédito presumido em 31/12/2011 do PIS, e da Cofins há uma sobra de R\$ 519.213,93, e remetendo às Planilhas 27, tabela G, itens G.3.a (PIS) e G.4.1 (Cofins) e Planilhas 29.

...

Cientificada do Despacho Decisório, a Interessada apresentou Manifestação de Inconformidade de fls. 4704/4735, 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 15868.720074/2015-28, 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 em 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 da frota que realiza o corte, carregamento e o transporte da matéria prima para abastecer a indústria; b) Óleo Diesel e lubrificantes da frota que realiza o corte, carregamento e o transporte da matéria prima para abastecer a indústria; c) Despesas com a manutenção industrial; d) EPI's - Equipamentos de Proteção Individual; e) Gastos com manutenção da caldeira (equipamento indispensável para o funcionamento da indústria)" ii) Do direito ao crédito de PIS/Pasep e da Cofins oriundo das atividades de transporte da matéria-prima para a indústria.

Argumentou que os custos oriundos das atividades de transporte de matéria-prima para a indústria, dentre eles: combustíveis, lubrificantes, peças e serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados para transporte da cana-de-açúcar do campo para a indústria, são essenciais a sua atividade econômica e, portanto, as glosas dos créditos, efetuadas pela Fiscalização devem ser revertidas.

iii) Do direito ao crédito de PIS/Pasep e da Cofins oriundo das aquisições de bens aplicados na fase industrial:

iii.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.

iii.b) Itens de manutenção de máquinas, veículos e equipamentos não utilizados diretamente no processo produtivo.

Discordou das glosas sobre despesas com aquisições de válvulas, suportes, mangueiras, graxas, óleo de motor, fluído de freio, óleo hidráulico, parafusos, cilindros de oxigênio, reparos, retentores, filtros, juntas, anéis, cabeçotes, extintores, filtros de óleo, 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.

iii.c) Utensílios de laboratório e serviço de controle de qualidade e análise do açúcar.

Alegou que a produção de álcool (etanol), açúcar exige laboratório para análise da qualidade dos produtos, visando adequá-los às exigências do mercado consumidor, sob pena de inviabilizar suas produções. Assim, deve ser revertida a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização sobre o custo de operação do laboratório, incluindo os produtos químicos, hidróxido de cálcio e serviço de aferição e de manutenção de equipamentos.

iii.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 entram em contato direto com o produto dão direito a créditos, mas todos os custos/despesas necessários para sua produção, tais como chapas inox e de aço carbono, correias, eletrodos e peças para moenda e caldeira. Segundo seu entendimento, estes itens constituem insumos, nos termos do art. 3º, inciso III, das Leis nº 10.627, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e, portanto, geram créditos passíveis de aproveitamento.

- iii.e) Glosa de "Gás" - acetileno, argônio, oxigênio e GLP.

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

iii.f) Glosa de material de manutenção – ferramentas.

As glosas dos créditos sobre os custos/despesas com aquisições de ferramentas, materiais de manutenção e implementos devem ser revertidas, tendo em vista tratar-se de itens essenciais ao processo produtivo, constituindo-se, conseqüentemente, insumos, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10,833, de 2003. Embora tais materiais não tenham contato direto com os produtos finais fabricados, se enquadram ao conceito subsidiário de insumo e são indispensáveis nas etapas de produção do álcool.

Os reparos e manutenções das máquinas e equipamentos são realizados pelo próprio interessado em oficinas mecânicas existentes nas unidades de produção, sendo passíveis de aproveitamento de crédito as aquisições de ferramentas utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos e dos veículos da frota.

iii.g) Glosa de EPI's - equipamentos de proteção individual.

Contestou a glosa sobre os custos/despesas com óculos de segurança, botas, protetores auriculares, sob os argumentos de que se trata de equipamentos especiais de proteção e segurança, imprescindíveis para os seus trabalhadores exercerem suas atividades na produção de álcool e açúcar; reclama a reversão da glosa, sob o argumento de que, por força de lei, tais equipamentos devem ser fornecidos aos seus trabalhadores.

iii.h) Produtos químicos – antibióticos.

Reclamou créditos sobre as despesas com o produto descrito em sua contabilidade como "ANTIBIOTICO NAT. EXTRATO LUPULO BETA-ACIDO ET.1012 STATUS Q" sob o argumento de que é utilizado no caldo de cana para o tratamento de infecções nocivas ao produto fabricado.

iv) Do direito ao crédito de PIS/Pasep e da Cofins oriundo dos fretes das aquisições de insumos, fretes de transporte de cana-de-açúcar e frete de álcool

iv.1) Fretes das aquisições de insumos e fretes de transporte de cana-de-açúcar

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.

O frete na aquisição de insumos, inclusive da cana-de-açúcar, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente, gera créditos das contribuições, por integrarem o custo dos produtos fabricados e vendidos.

iv.2) Fretes de álcool.

Defendeu a reversão da glosa sobre as despesas com fretes no transporte de álcool (etanol) sob a alegação de que agiu de conformidade com as leis. A Fiscalização, levando-se em conta que não houve exportação desse produto, no período fiscalizado, alterou o rateio, excluindo tal rubrica do rateio do mercado externo. Contudo, não procedeu a devida contrapartida, ficando as operações excluídas do rateio para o mercado interno.

v) Da produção de energia elétrica.

A Fiscalização apurou omissão de receita tributável decorrente da venda de energia elétrica. Contudo, como possuía créditos em valores superiores aos débitos gerados pela alegada omissão da receita, efetuou a compensação de ofício o que não gerou débitos a pagar, apenas redução do valor dos créditos.

vi) Do direito aos créditos decorrentes da locação de máquinas e equipamentos

Insurgiu contra as glosas de créditos sobre despesas incorridas com locação de guindastes, de máquinas de solda sem operador e de andaime - peça sob o argumento de que não há motivo para suas glosas, assim como não há para a glosa sobre "Locação de Carreta" utilizada no armazém da fábrica; apesar de todos não serem utilizados diretamente no seu processo produtivo, são essenciais a ele, não havendo motivo para as glosas dos créditos aproveitados sobre tais despesas.

vii) 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.

Atualização monetária – incidência da taxa Selic,

Alegou ser necessária a atualização monetária para manutenção da ordem econômica, 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 créditos 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.

Requeru 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 2011 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 e documentos pessoais dos outorgados;

**Doc. 03** – Cópia do Protocolo;

**Doc. 04** – 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
<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>40813762950711211087384</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>07469734570711211097808</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 2011 foi analisado pelo PAF 15868.720074/2015-28 que compõe os seguintes processos de análise de crédito.

Período de apuração	Pedido de Ressarcimento	Contribuição	Valor total	Processo
1º trimestre de 2011	171389664706091311088560	Pis/Pasep	146.740,49	10820.720826/2015-83
2º trimestre de 2011	316320115206091311087812	Pis/Pasep	264.384,13	10820.720833/2015-85
3º trimestre de 2011	040591939606091311082988	Pis/Pasep	696.615,81	10820.720834/2015-20
4º trimestre de 2011	344666436406091311080090	Pis/Pasep	78.200,00	10820.720836/2015-19
<b>SUBTOTAL - ANO PIS =&gt;</b>			<b>1.185.940,43</b>	
1º trimestre de 2011	202419942306091311093100	Cofins	675.895,59	10820.720813/2015-12
2º trimestre de 2011	401602028006091315093662	Cofins	1.217.769,31	10820.720814/2015-59
3º trimestre de 2011	421066575019061211090708	Cofins	837.355,33	10820.900517/2013-23
4º trimestre de 2011	370875042606091311094081	Cofins	360.193,96	10820.720819/2015-81
<b>SUBTOTAL - ANO COFINS =&gt;</b>			<b>3.091.214,19</b>	
<b>TOTAL - ANO 2011</b>			<b>4.277.154,62</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 Álcool. Em 2008, ainda sob controle do Grupo Equipav, foi inaugurada a Biopav S.A. Açúcar e Álcool, 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 kgf/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, 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 centrifugas, 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 750m<sup>3</sup>/dia de etanol anidro na Usina Madhu 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 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 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, 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)

<sup>1</sup> 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 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 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, cabeçotes, 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.

Assim, embora tenha apresentado em sede de recurso voluntário fluxograma do processo produtivo, referido documento não é hábil a demonstrar o emprego dos itens glosados efetivamente nas máquinas e equipamentos de sua propriedade e no seu processo produtivo, bem como nos veículos próprios necessários a este processo.

Diante de tais fatos, não há como reverter as glosas.

#### **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.

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

### **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.

### **Do Direito ao Crédito de PIS/Pasep e da COFINS Oriundo dos Fretes das Aquisições de Insumos e Frete de Álcool: Fretes das Aquisições de Insumos:**

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, [fretes] 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)

A Recorrente se resume em apontar que *“a Fiscalização, em um caso específico, ocorrido no segundo trimestre de 2010, desconsiderou uma operações com frete de aquisição de insumos sob a justificativa de que fora lançada no DACON na Linha 06A/01 “Bens para Revenda”, quando o correto seria terem sido lançados na Linha 06A/03: “Serviços Utilizados Como Insumos”, sendo certo que independentemente de onde tenha sido lançada esta operação, como tem de fato origem em aquisição de insumos, é passível de creditamento.*

Para amparar sua pretensão junta ao presente recurso voluntário razão contábil dos fretes dos anos de 2010 e 2010 que no seu entendimento também comprovam que as glosas também ocorreram.

Ocorre que, como já mencionado, além da Recorrente não detalhar objetivamente as glosas realizadas sobre os fretes por ela suportados, os razão contábil apresentando extemporaneamente em nada esclarece sua pretensão.

Assim, além de nada contribuir para comprovação do direito de crédito, entendendo documentação deve ser rejeitada, pois deveria ter sido apresentados junto à manifestação de inconformidade e a Recorrente não trouxe qualquer hipótese que se encaixe nas exceções previstas no artigo 16, § 4º do Decreto 70.235/72, vejamos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

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

### **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 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