



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



|                   |  |
|-------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>   | <b>10825.721072/2016-10</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>    | 3102-002.700 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>  | 21 de agosto de 2024                                 |
| <b>RECURSO</b>    | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b> | AÇUCAREIRA QUATÁ S/A                                 |
| <b>RECORRIDA</b>  | FAZENDA NACIONAL                                     |

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

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS**

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

**NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA.**

A fundamentação do acórdão recorrido é suficiente, atendendo aos requisitos formais previstos nos arts. 10 e 31 do Decreto nº 70.235/72, bem como sendo inexistentes as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do mesmo diploma legal.

**EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PRESERVAÇÃO DO PRODUTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.**

Nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para os casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores, o aproveitamento de crédito é possível. Com fundamento no Art. 3.º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais

**CRÉDITO SOBRE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE**

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo

STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS e para a COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

**NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM OS ENCARGOS PELO USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA TUSD DIREITO AO CRÉDITO.** Na apuração do PIS e COFINS não cumulativos podem ser descontados créditos sobre os encargos pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição da energia elétrica.

**RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.**

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação.

**DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. REJEIÇÃO.**

Diligência ou perícia não se prestam para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos, sendo cabível somente quando for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide.

**CRÉDITO. TRATAMENTO DE ÁGUA E DE EFLUENTES.**

Dispêndios com tratamento de água e de efluentes são considerados insumos na atividade produtiva, por ser atividade de execução obrigatória conforme normas infra legais.

**NÃO CUMULATIVIDADE. ANÁLISE E CONTROLE QUÍMICO DAS MATÉRIAS PRIMAS. CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

As despesas de depreciação sobre os bens do ativo imobilizado utilizados na análise e no controle químico das matérias primas autorizam a tomada de créditos da não cumulatividade.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o recurso da seguinte forma: i) por unanimidade, em conhecer do recurso, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar

provimento parcial ao recurso para reverter as glosas sobre: a) aquisição de big bags, papelão de proteção, pallets e filme polietileno stretch; b) serviços de manutenção das balanças utilizadas para a pesagem de cana de açúcar e serviços de amostras laboratoriais e energia elétrica consumida incluindo-se a TUSD; ii) por maioria, para reverter as glosas dos itens encargos de depreciação e amortização de bens empregados nas atividades de: a) tratamento de água efluente; b) bens necessários a análise e controle químico; e c) casa de bombas. Vencidos os conselheiros Fábio Kirzner Ejchel e Luiz Carlos de Barros Pereira (relator). Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães; e iii) por qualidade, para manter as glosas dos seguintes itens: a) óleo diesel; b) transporte de produtos acabados; c) encargos de depreciação e amortização de bens empregados nas atividades de: saúde de trabalho, manutenção de equipamentos e armazenagem em geral, do centro de distribuição e setor de pesquisa e desenvolvimento. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Daniel Moreno Castillo que revertiam essas glosas.

Sala de Sessões, em 21 de agosto de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Carlos de Barros Pereira** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães** – Redatora do voto vencedor

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Carlos de Barros Pereira, Daniel Moreno Castillo (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo. Ausente(s) o conselheiro(a) Karoline Marchiori de Assis, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Daniel Moreno Castillo.

## RELATÓRIO

Trata o processo de Ressarcimento de Cofins não cumulativa do 3º trimestre de 2014, vinculados a receitas de exportação, auferidas no mercado interno mediante vendas

efetuadas com isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, e receitas tributadas no mercado interno provenientes da venda de álcool.

Adoto em parte o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos do Cofins não cumulativo do 3º trimestre de 2014, vinculados a receitas de exportação, as receitas auferidas no mercado interno mediante vendas efetuadas com isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, e receitas tributadas no mercado interno provenientes da venda de álcool.

Analisada a pretensão, a autoridade competente proferiu Despacho Decisório no qual reconheceu parcialmente o direito creditório. Os fundamentos do Despacho Decisório encontram-se no Termo de Verificação Fiscal, acompanhado de planilhas que o complementam e no qual o Auditor-Fiscal inicia informando que o procedimento visa a verificação dos créditos apurados pela empresa decorrentes da não cumulatividade de PIS e COFINS, do período de janeiro/2012 a dezembro/2014, objetos de compensações e pedidos de ressarcimento. Os fundamentos da decisão encontram-se no Termo de Verificação Fiscal e planilhas inclusos no processo.

Reporta-se a informações constantes na EFD-Contribuições, à análise da Escrituração Contábil Digital (ECD) e a consulta a notas fiscais eletrônicas disponíveis no Sistema Público de Escrituração Digital – Sped. Informa ainda sobre as intimações feitas à contribuinte no curso da ação fiscal, bem como sobre os esclarecimentos e documentos apresentados em atendimento a tais intimações.

Trata a seguir do Rateio dos Créditos (item 1), informando que a Interessada comercializa seus produtos nos mercados interno e externo, observando que esta exporta leveduras diretamente, e que a comercialização do açúcar e do álcool é feita pela Copersucar, cooperativa da qual a contribuinte é uma das associadas. Registra a não incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas de exportação e a possibilidade de que sejam ressarcidos os créditos da não cumulatividade vinculados a tais receitas, ou, ainda, que sejam utilizados para compensar com débitos próprios relativos a outros tributos administrados pela Receita Federal. Destaca que o rateio dos créditos foi feito pelo método da proporção à receita bruta auferida e que “os percentuais de rateio entre mercado interno e externo utilizado pela fiscalização foram os mesmos apurados pela empresa”.

Apresenta um quadro demonstrativo com as bases de cálculo dos créditos informadas pela contribuinte no curso da ação fiscal, com os valores totalizados por linhas de acordo com sua natureza e passa então à análise das bases de cálculo.

Aborda bens utilizados como insumos e serviços utilizados como insumos. Destaca a legislação que trata da matéria e registra que para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins somente são considerados insumos os

bens ou serviços aplicados diretamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda. Registra a necessidade de que, para ser considerado insumo, o bem sofra alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou que o serviço seja aplicado ou consumido diretamente na fabricação do bem destinado à venda.

Menciona os arquivos apresentados pela contribuinte com “a descrição dos processos de produção do etanol, açúcar cristal, biorigin (ingredientes alimentícios e nutrição animal) e energia: ‘Descrição Processo Produtivo’, ‘Descrição Processo Utilidades’, ‘Descrição Processo de Etanol’, ‘Descrição Processo de Açúcar’ e ‘Descrição Processo Biorigin’”, e informa estarem indicados nestes arquivos os insumos utilizados nos respectivos processos de produção. Informa que nas planilhas em que a contribuinte relaciona as aquisições de insumos há diversos produtos químicos que não constam como insumos nos processos produtivos descritos. Acrescenta que não foram considerados insumos os produtos químicos utilizados no tratamento da água, principalmente sulfato de alumínio e soda (procedimentos do tratamento da água) já que o insumo direto é a água tratada. Entende-se que esses produtos químicos são insumos para o tratamento da água e não insumo para a industrialização dos produtos destinados à venda. Também não foi considerado insumo o óleo diesel, já que, conforme o arquivo “Descrição Processo Utilidades” fornecido pela contribuinte, toda a usina utiliza energia proveniente do vapor. Informa também que foram glosadas as despesas com embalagens não incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (big bag, pallet de madeira, caixa de papelão e filme de polietileno), esclarecendo que todas se caracterizariam como as chamadas “embalagens de transporte”, sobre as quais a legislação não admite créditos.

Informa que aceitou os percentuais de rateio de receita apresentado pelo contribuinte.

No tocante aos créditos apurados a título de serviços utilizados como insumos, que não foram considerados insumos os serviços de hidrojateamento, transporte interno, transporte de torta de filtro (limpeza), serviços de análise técnica e manutenção em balanças. Esclarece que esses serviços não são aplicados ou consumidos na produção, tratando-se de limpeza em tubulações ou equipamentos, transportes dentro da indústria de produtos com a produção encerrada, análises técnicas que não fazem parte do processo produtivo e serviços de limpeza.

No tocante a despesas com energia elétrica, menciona sua base legal e expõe não ser permitida a constituição de créditos a serem descontados do PIS e da Cofins sobre os dispêndios com “encargos de uso do sistema de distribuição”, calculados em função de Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD, no âmbito de um contrato de uso do sistema de distribuição, ou sobre aqueles efetuados com o fim de remunerar o uso do sistema de distribuição, por não se configurarem como despesas com a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa

jurídica, a teor da Solução de Consulta nº 274 da 8ªRF, DOU de 17/12/2012 (nº 242, Seção 1, pag.33).

Sobre créditos de Bens do ativo imobilizado, transcreve os dispositivos legais nos quais os créditos estão previstos, observa que a base de cálculo é o valor dos encargos de depreciação e amortização. Destaca que com exceção das edificações e benfeitorias, os créditos somente são admitidos sobre os bens adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e que, portanto, máquinas e equipamentos utilizados, por exemplo, na área administrativa, não comportam a apuração de créditos. Informa que foram glosados os créditos calculados sobre máquinas e equipamentos vinculados a centros de custos não ligados à produção e que não houve glosa de edificações e benfeitorias em imóveis pois a permissão não está restrita a atividade da empresa em que são utilizados.

Apresenta então tabela com o resumo das glosas por natureza da Base de Cálculo e por mês aplicando então o percentual de rateio obtendo assim o valor líquido das glosas por mês e tipo de receita.

Em seguida a fiscalização tece comentário sobre o período total da fiscalização, 2013 a 2014 e afirma que antes desta análise já havia emitido informações sobre os seguintes períodos:

- a) vinculados à receita de exportação dos quatro trimestre de 2012 e 2013 e do primeiro trimestre de 2014 (janeiro/2012 a março/2014);
- b) vinculados à receita não tributada no mercado interno do 2º trimestre 2013 ao 1º trimestre de 2014 (abril/2013 a março/2014), e
- c) previstos no § 7º do artigo 1º da Lei 12.859/2013, relativos à comercialização do álcool no mercado interno, 1º trimestre de 2014 (janeiro/2014 a março/2014).

Informa ainda que em procedimento realizado anteriormente, com despacho decisório nos pedidos de ressarcimentos dos créditos vinculados à receita de exportação, referentes aos quatro trimestres de 2011, houve o deferimento parcial destes créditos. Constaram nas Informações Fiscais, contidas nos respectivos processos de ressarcimento, a apuração dos créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno e à receita tributada no mercado interno, resultando em saldos devedores no final do ano de 2011. Também foi informado que saldo do crédito presumido poderá ser abatido desse saldo devedor.

Deste modo o contribuinte apresentou saldo inicial negativo em 2012.

E por terminar o Termo de Verificação cita o valor total do ressarcimento bem como o valor deferido.

Após breve introdução denominada “DOS FATOS”, na qual refere-se a seu objeto social, ao direito ao ressarcimento do PIS e da Cofins após a compensação com os valores devidos no mercado interno, ao pedido de ressarcimento tratado no

presente processo e ao Despacho Decisório nele proferido, alega, como preliminar, a tempestividade de sua manifestação de inconformidade.

Ainda em preliminares, em subtópico intitulado “2.2 - Da Nulidade da dedução dos créditos das contribuições devidas no mês”, afirma (destaques no original):

*Inicialmente, importa mencionar que a i. Fiscalização informa, no tópico 3.4 “Créditos deduzidos das contribuições devidas no mês”, do Termo de Verificação Fiscal, que:*

*“Em procedimento realizado anteriormente, com despacho decisório nos pedidos de ressarcimentos dos créditos vinculados à receita de exportação, referentes aos quatro trimestres de 2011, houve o deferimento parcial destes créditos. Constaram nas Informações Fiscais, contidas nos respectivos processos de ressarcimento, a apuração dos créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno e à receita tributada no mercado interno, resultando em saldos devedores no final de 2011. Também foi informado que saldo do crédito presumido poderá ser abatido desse saldo devedor.”*

*O saldo da COFINS apurado pela i. Fiscalização, em 01.01.2012, foi de R\$ - 428.308,54 (quatrocentos e vinte e oito mil, trezentos e oito reais e cinquenta e quatro centavos).*

*A i. Fiscalização apresentou juntamente com o Termo de Verificação Fiscal, o arquivo “Síntese 2012 a 2014”, onde apresenta as apurações dos créditos e dos saldos em duas planilhas (“Créditos” e “Saldos”). A planilha Créditos apresenta as informações das bases de cálculo apresentadas nos arquivos fornecidos pela empresa “Apurações 2012”, “Apurações 2013” e “Apurações 2014”. Na planilha “Saldos” foram incluídos os créditos ressarcíveis dos pedidos de ressarcimento já homologados, os que estão ainda estavam sob análise, juntamente com os créditos dedutíveis, a apuração das diferenças dos créditos com as contribuições devidas e o saldo acumulado, mensalmente.*

*Ocorre que, o próprio Termo de Verificação informa que o saldo inicial de 01.01.2012, foi encontrado com base no procedimento realizado para o ano de 2011. Procedimento esse para o qual já foram concluídos os trabalhos de fiscalização, contando, inclusive, com a instauração do devido processo legal administrativo, o qual foi objeto de Manifestação de Inconformidade por parte do contribuinte, tudo isso conforme comprovam os documentos em anexo (Despachos decisórios e cópia dos protocolos das correspondentes manifestações de inconformidade - doc. 3).*

*Causa grande estranheza o fato de que tais créditos dedutíveis em momento algum foram mencionados nos despachos decisórios do referido ano de 2011.*

*E, o fato de não ter sido incluído nos despachos decisórios de 2011, mas apenas nos períodos ora analisados, é de suma importância, uma vez que não foi dado ao contribuinte a chance de defender-se quanto a origem do sando(sic) negativo apurado pela i. Fiscalização em 01.01.2012.*

*Alega a i. Fiscalização que o saldo inicial acima citado foi encontrado com base nos procedimentos realizados para o ano de 2011. Mas se assim o foi, então qual o motivo para negar à Manifestante o direito de defesa no prazo devido?*

*Não há como, no presente despacho decisório, referente ao último trimestre do ano de 2014, surpreender a Manifestante com um débito do qual sequer se demonstra a sua origem.*

*Ou seja, segundo a i. Fiscalização, esse saldo de PIS no montante de R\$ - 428.308,54 é proveniente dos procedimentos realizados para o ano de 2011, mas, exatamente que procedimentos? De quais glosas ele se origina exatamente? Tais informações, de suma importância do ponto de vista legal, não estão presentes.*

*As fundamentações de fato e de direito defendidas pela i. Fiscalização para as glosas do ano de 2014 estão presentes no presente despacho decisório, mas as glosas que originaram o valor ora exigido, referente ao ano de 2011 não estão presentes, impossibilitando, desta forma que a Manifestante exerça o seu direito constitucional a ampla defesa e ao contraditório.*

*Não basta a i. Fiscalização citar em seu Termo de Verificação Fiscal a existência de um valor controverso relativo a um período anterior ao daquele objeto da análise atual. Ou seja, há no presente despacho decisório omissão grave quanto a própria existência do mesmo, de forma que se torna impossível para a Manifestante exercer seu direito de defesa, como já se pronunciou por diversas vezes o próprio CARF:*

*RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES E/OU INCORREÇÕES NA DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR DO TRIBUTO. VÍCIO DE NATUREZA MATERIAL. NÃO APLICABILIDADE TESE DA AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar de forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, indicando precisamente o fato gerador do tributo, o sujeito passivo, a base de cálculo e a matéria tributável, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório. (Câmara Superior de Recursos Fiscais; Processo 35301.009002/200496; Acórdão 9202002.966 – 2ª Turma)*

*Além do flagrante prejuízo causado à Manifestante nos termos do artigo 142 do CTN, concorre também para a nulidade nas deduções realizadas nos períodos em questão o fato de que estas teriam sido, como já foi dito anteriormente, originárias de período já fiscalizado e também já objeto de Manifestação de Inconformidade.*

*Determina o art. 10 do Dec. 70.235/1972 que o auto de infração “conterá obrigatoriamente”, dentre outros, “a disposição legal infringida e a penalidade aplicável”. Exige a Lei 9.784/1999, de seu turno, que devam ser observadas nos processos administrativos também “as formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados” (art. 2º, VIII) e que os atos administrativos “deverão*

*ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos” quando “neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses”, “imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções” ou “decidam recursos administrativos” (art. 50, caput, I, II e V), sendo que a motivação “deve ser explícita, clara e congruente” (art. 50, § 1º).*

*É necessário que a fiscalização tenha certeza inequívoca da sua motivação legal para que só assim o contribuinte possa exercer o contraditório e a ampla defesa, conhecendo, afinal, os exatos motivos que levaram a Administração a atuar e, assim, podendo impugná-los adequadamente.*

*Ademais, o art. 146 do CTN, impõe que qualquer modificação nos critérios jurídicos do lançamento somente poderá ser efetivada para atos futuros:*

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (Sem grifos no original).*

*Essa regra, que também pode ser usada de forma subsidiária para os Despachos Decisórios, ou qualquer outra forma de decisão no âmbito administrativo, deriva dos princípios maiores da irretroatividade da lei e da segurança jurídica, impedindo que o contribuinte seja surpreendido com alterações de entendimento por parte da Administração, em relação a atos passados.*

*Há diversos julgados anulando decisões que haviam alterado os fundamentos do lançamento, como se observa, dentre outros, dos seguintes acórdãos:*

*“Lançamento tributário. Inovação. Impossibilidade. É insubsistente a parcela de crédito tributário, tida como ‘mantida’ pela autoridade administrativa julgadora, quando se constata que ela está fundada em elementos não considerados no lançamento original” (Ac 105-16.834, j. 22.01.2008).*

*“Processo administrativo fiscal. Inovação. Impossibilidade. O dever-poder de decidir conferido ao Delegado da Receita Federal de Julgamento está adstrito aos termos do lançamento efetuado pela autoridade fiscal, não lhe sendo permitido aperfeiçoá-lo ou transformá-lo de qualquer forma, sob pena de transposição de sua competência legal” (Ac 103-22.569, j. 27.07.2006).*

*“Erro na motivação do lançamento. Impossibilidade de ajuste pela autoridade julgadora. À autoridade julgadora (DRJ ou Conselho de Contribuintes) não é permitido ajustar o lançamento, ainda que na motivação constante da descrição dos fatos, por faltar-lhe competência para tanto e também por implicar cerceamento do direito de defesa” (Ac 108-09.256, j. 28.03.2007).*

*O § 3º do art. 18 do Dec. 70.235/1972 admite que nos casos de omissões ou inexatidões que resultem em agravamento da exigência inicial possa haver a lavratura de novo auto de infração, mas isso nos casos em que a autoridade fiscal*

*não tinha conhecimento total dos fatos, o que não é o caso ora sob análise, uma vez que está escrito no Termo de Verificação Fiscal que:*

*“O saldo inicial de Cofins, em janeiro de 2012 foi o acima encontrado com base no procedimento realizado para o ano de 2.011”.*

*Ou seja, não se trata de fato novo ou desconhecido da i. Fiscalização, a qual tinha o dever de ter informado tal fato já por conta dos Despachos Decisórios do ano em questão, dando ao contribuinte a chance de apresentar Manifestação de Inconformidade, ou seja, de se defender dos fatos motivadores das deduções realizadas.*

*Destaque-se, outrossim, que o art. 145 do CTN, que regula a hipótese de revisão do lançamento, admite-a apenas para os casos previstos no art. 149 do mesmo Código:*

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*I - quando a lei assim o determine;*

*II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*

*III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*

*IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

*VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

*VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*

*Percebe-se pela leitura do artigo 149 que nenhuma das hipóteses se amolda ao caso ora sob análise, ou seja, não existe justificativa plausível para a dedução do saldo Cofins apresentado no presente Termo de Verificação Fiscal, originárias de um procedimento fiscalizatório para o ano de 2011, o qual já foi inclusive encerrado mediante Despacho Decisório e nenhuma menção a este fato havia.*

*Assim sendo, a pretensão da i. Fiscalização trazida no tópico 3.4 de seu Termo de Verificação Fiscal deve ser declarada nula, importando na não aplicação das deduções realizadas pela i. Fiscalização, sob pena de não apenas estar se desrespeitando o Código Tributário Nacional e a legislação que rege os atos administrativos, mas também o Princípio Constitucional da Ampla Defesa e do Contraditório consolidados em nossa Constituição Federal.*

*Em novo subtópico, “2.2.1 – Quanto ao Mérito das Deduções”, diz (destaque no original):*

*Em relação à análise do mérito das deduções citadas no item acima, oriundos, segundo informa o Termo de Verificação Fiscal do processo em epígrafe, esta análise se torna totalmente prejudicada, uma vez que não estão descritos neste processo administrativo as razões que fundamentam a atitude tomada pela i. Fiscalização.*

*No entanto, apenas para deixar nítido que são discutidas em outro processo, a ora Manifestante apresenta cópia dos Despachos decisórios e cópia dos protocolos das correspondentes manifestações de inconformidade (doc. 03) referentes às glosas realizadas pela i. Fiscalização para o ano de 2011, onde restam devidamente demonstradas as razões de fato e de direito pelas quais tais glosas são insubsistentes, bem como, da validade de todos os créditos de Pis e Cofins objeto de análise.*

No tópico seguinte, “3. DO DIREITO”, que divide em vários subtópicos, discorre inicialmente sobre o que chama de “princípio da não cumulatividade para o PIS e a Cofins”.

No subtópico seguinte, “3.2. Do conceito de insumos”, discorre sobre referido conceito, contesta o conceito de insumo estabelecido pela Receita Federal em instruções normativas, que considera restritivo, e defende um conceito mais amplo. Discorre exaustivamente sobre o tema, citando doutrina e jurisprudência, e conclui:

*Sendo assim, é certo que no caso de empresa industrial, o crédito de PIS/COFINS não se restringe aos insumos empregados diretamente na produção ou àqueles descritos na legislação de regência. Todos os créditos decorrentes de custos ou despesas incorridas na produção e venda do produto, apurados na forma prevista nos artigos 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, são passíveis de ressarcimento.*

*É de se concluir, portanto, que o termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica. (destaques no original)*

Em novo subtópico, “3.3. Das glosas efetuadas”, refere-se inicialmente aos fundamentos apontados pela fiscalização para as glosas, menciona alguns itens sobre os quais recaíram as glosas, e descreve de forma resumida “o processo de fabricação e armazenagem do açúcar e a produção de álcool”. Apresenta fluxogramas de seu processo produtivo e conclui (destaque no original):

*Dessa forma, conforme será demonstrado nos tópicos a seguir, não há como restringir o conceito de insumos as diversas fases/operações do processo produtivo da Manifestante, como o fez a i. fiscalização, uma vez que é necessário considerar todos os gastos inerentes à atividade econômica empresarial uma vez que são imprescindíveis para a formação dos produtos destinados à venda.*

*Em subtópico “3.3.2. Da Glosa dos Bens utilizados como Insumos”, inicia novo item, “3.3.2.1. Dos produtos químicos utilizados para o tratamento da água – Processo produtivo do açúcar e do álcool”. Observa que a fiscalização não considerou como insumos os produtos químicos utilizados no tratamento da água, principalmente sulfato de alumínio e soda. Registra que, conforme demonstrado no tópico anterior, e ainda, conforme esclarecido durante a ação fiscal, necessita tratar a água antes de utilizá-la em seu processo produtivo. Descreve o processo de tratamento da água, reitera sua importância (subtópico 3.3.2.1.1) e conclui (destaques no original):*

*Por todos os motivos acima, a Manifestante é obrigada a manter um centro de tratamento da água justamente por ela representar um insumo de relevância no seu processo produtivo, seja para a produção do vapor, seja na produção de energia elétrica. Sem o efetivo tratamento, a água em seu estado natural, não poderia ser utilizada. Portanto, são insumos imprescindíveis para o processo produtivo e, de acordo com a nova interpretação do CARF – Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, os insumos assim considerados dão direito ao crédito do Pis e da Cofins, não havendo a necessidade de haver o contato com o produto, definição esta que se utiliza apenas nos casos tratados pela legislação do IPI e que não se aplicam ao caso em tela. Desta feita, as glosas referentes aos produtos químicos (sulfato de alumínio e soda) merecem ser canceladas, uma vez que são considerados insumos para o processo produtivo da Manifestante.*

Em novo subtópico, “3.3.2.2. Dos combustíveis utilizados – Óleo Diesel”, contesta as glosas sobre referido combustível. Diz que o óleo diesel deve ser considerado como insumo, pois “é o combustível utilizado em máquinas no processo produtivo, principalmente na pá carregadeira usada na movimentação da biomassa (bagaço) que serve para a futura geração de vapor”, o qual, por sua vez, “é empregado em toda usina como nas turbinas da moenda, exaustores, tubos geradores, fábrica de álcool, açúcar e fábrica de levedura”. Transcreve ementas de acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, e de Solução de Consulta, e conclui:

*Por essa razão, tratando-se de insumo utilizado no maquinário da empresa, sendo que essas máquinas fazem toda a movimentação de outros materiais que servirão*

*de insumo para a produção do vapor (energia utilizada nas máquinas produtoras da empresa), de vital importância o reconhecimento do crédito, posto que, diretamente ligado ao processo produtivo da Manifestante.*

*Desta feita, igualmente merecem ser canceladas as glosas quanto a esse ponto.*

No subtópico seguinte, “3.3.2.3 Da glosa sobre materiais de embalagem”, menciona os itens que foram glosados e os fundamentos da fiscalização para as glosas, diz que “todas as embalagens fazem parte do processo de armazenamento e transporte do produto” e não retornam para a empresa; sendo assim, “fazem parte do produto final”. Para o transporte e a comercialização de seus produtos, acrescenta, “é necessário efetuar a proteção, realizada por meio de insumos adquiridos para esta finalidade, tais como container big bag, pallet de madeira, caixa de papelão e filme polietileno”. Prossegue:

*A maioria dos materiais utilizados para a embalagem do produto final, seja para o transporte ou para a apresentação, são compostas de adesivos (aditivos importantes usados para fins funcionais da embalagem como o seu selamento), o papel (chapa de papelão, que consiste em uma das formas mais econômicas e versáteis de embalagem) entre outros produtos que compõe a embalagem do produto final da empresa, os pallets normalmente utilizados para o transporte também não retornam para a Manifestante.*

*Desta maneira, tendo em vista que as embalagens realizadas pela Recorrente são adequadas para determinar a vida do produto, se faz a adequação das embalagens aos seus produtos. É de suma importância a verificação de suas características mecânicas bem como sua estabilidade com relação ao produto embalado, a fim de garantir a integridade daquilo que está dentro da embalagem.*

Invoca Solução de Consulta proferida em situação que considera análoga, cita decisão do CARF e conclui:

*No caso da Manifestante, tais insumos são de vital importância para transporte das leveduras, sendo que, como se denota da Solução de Consulta e a decisão do CARF citadas anteriormente, o próprio órgão julgador federal já utiliza o mesmo entendimento adotado pela Manifestante, eis que a maioria dos materiais utilizados para a embalagem, seja para o transporte ou para a apresentação, é composta por insumos importantes usados para fins funcionais da embalagem e que consistem em formas mais econômicas e versáteis de embalagem, compondo a embalagem do produto final da empresa, destinado à exportação.*

*Os insumos adquiridos para a confecção das embalagens participam do produto eis que esses necessitam ser devidamente embalados, com materiais que possam garantir a integridade da mercadoria que seguirá até a próxima etapa de produção, garantindo assim a qualidade da mesma.*

*Outro ponto importante que merece destaque, é que não há quaisquer vedações na legislação atinente ao creditamento do PIS e da Cofins que impeça o aproveitamento dos créditos sobre as embalagens dos produtos comercializados*

*pela Manifestante, fato esse de bastante relevância, uma vez que não pode a Secretaria da Receita Federal legislar sobre o impedimento de tal crédito, se esse não tiver expressamente descrito em lei.*

*Por tais razões, os materiais de embalagem utilizados pela Recorrente caracterizam-se como insumos passíveis de creditamento do PIS e da Cofins, à medida que fazem parte do processo produtivo da empresa, garantindo a qualidade da mercadoria por ela transportada.*

Passando às glosas relativas aos serviços utilizados como insumos, trata inicialmente dos Serviços de Hidrojateamento. Menciona os fundamentos apontados pela fiscalização e alega:

*O hidrojateamento em usinas é um serviço de extrema importância dentro do processo produtivo. Nele usa-se a pressão para limpar e retirar as placas de resíduos, tais como crostas de resina, açúcar, concretos e iodos.*

*O equipamento de hidrojateamento mantém a fábrica funcionando em sua plena eficiência, eliminando quaisquer obstruções.*

*Esse serviço é utilizado, por exemplo, no exaustor do secador, caixas de evaporação da fábrica de açúcar, entre outros.*

Cita solução de consulta e conclui:

*Nesse ponto há grande afinidade entre o serviço de hidrojateamento e o processo de tratamento da água. Faz-se absolutamente necessário o tratamento da água que abastece a caldeira e que, na forma de vapor, transita pelas tubulações da indústria. Assim também se dá com o hidrojateamento, o qual se faz necessário para garantir que as tubulações e os equipamentos mais importantes e delicados do processo produtivo possam funcionar de forma devida.*

*Assim, em homenagem ao princípio da essencialidade, igualmente devem ser mantidos os créditos referentes aos serviços de hidrojateamento.*

Contesta, a seguir, as glosas relativas a serviços de transporte interno, dizendo que (destaques no original):

*Em relação ao transporte interno, glosado pela i. Fiscalização sob o argumento de que se tratam de mero transporte de produto acabado (açúcar, levedura, entre outros) e dos insumos (álcool, bagaço, palha, entre outros), tais glosas não podem prevalecer.*

*Referida movimentação compõe o custo do processo produtivo da Manifestante, eis que se tratam de movimentação de insumos que servirão para compor o seu produto final.*

*Ou seja, o que se quer demonstrar é que os serviços prestados acima citados foram empregados exatamente no processo produtivo da Manifestante, os quais foram contratados dentro do contexto da legislação que garante o direito ao*

*crédito do PIS e da COFINS, uma vez que, no caso de despesas com fretes e armazenagem, a lei é clara em assegurar o desconto dos créditos:*

*(...)*

*Ora, uma vez que os requisitos legais estão preenchidos, há que se garantir à Manifestante o direito aos créditos de PIS e da COFINS face os serviços que lhe foram prestados, independentemente se o frete ocorreu dentro ou fora de seus estabelecimentos, ou se não foram empregados em operações de venda.*

Cita jurisprudência administrativa e conclui:

*Diante dos fatos e fundamentos expostos, percebe-se que, não pode a fiscalização limitar o direito de crédito da Manifestante sob o argumento de aplicação do artigo 3º da Lei 10.833/2003, pois ainda que tal dispositivo possa trazer alguma limitação ao direito de crédito em transferências (fretes) relativos a vendas de produtos no mercado interno, esta seria também ilegal face ao conceito de bens e serviços trazidos no próprio bojo da Lei 10.833/2003.*

*Portanto, de suma importância os serviços de movimentação de matérias-primas dentro de seu parque industrial e que enquadram-se como custos de sua produção, pois, são necessários a percepção de suas receitas, enquadrando-se no conceito de insumos passíveis de geração de créditos.*

Inicia novo subtópico, “3.3.3.3. Serviços de Transporte de Torta de Filtro”. Diz que a torta de filtro “é um importante resíduo da indústria sucroalcooleira proveniente da filtração do caldo extraído das moendas no filtro rotativo”, informa que a mesma “é constituída de cerca de 1,2 a 1,8% de fósforo e cerca de 70% de umidade”, sendo “importante para garantir a brotação da cana em plantios feitos em épocas de inverno nas Região Sul e Sudeste”. Deste modo, “é extremamente importante para o processo produtivo das usinas”, eis que, sendo “derivado do próprio processo industrial, representa um elevado fator diferencial do ponto de vista competitivo em relação ao mercado”. Este fator, por si só, justificaria as despesas com seu processamento e transporte, os quais também são necessários “do ponto de vista ambiental”. Além disso, seu uso aumenta a fertilidade do solo, reduz o uso de fertilizantes químicos e reduz a necessidade de captação de água para irrigação. Conclui:

*O que já foi uma “grande dor de cabeça” para usinas e ambientalistas, tornou-se um enorme aliado do meio ambiente, reduzindo o uso de agentes químicos, muitos deles importados.*

*Mas, mesmo assim, a fiscalização e o controle sobre a fertirrigação são constantes e as empresas do setor sucroalcooleiro necessitam seguir à risca todas as determinações técnicas essenciais para garantir a sustentabilidade ambiental.*

*Assim, resta demonstrado não apenas a essencialidade dos serviços empregados no tratamento e transporte da torta de filtro, bem como a sua necessidade do*

*ponto de vista ambiental, o que justifica a tomada de crédito por parte da Manifestante.*

Em novo subtópico, “3.3.3.4. Serviços de Análise Técnica e Manutenção de Balanças”, menciona o motivo alegado pela fiscalização para as glosas e sustenta:

*A análise técnica é o termo utilizado pela Manifestante para descrição do material utilizado no sistema da empresa e os serviços em questão são de manutenção na indústria. Por fim, em relação a manutenção das balanças, este serviço dispõe a manutenção das balanças de cana de açúcar e/ou do produto acabado. Tais fatos se comprovam na Descrição do Processo de Açúcar.*

*As balanças são parte muito importante dentro do processo produtivo, sendo utilizadas não apenas no controle de peso na entrada de matéria-prima e na saída dos produtos acabados, mas também como parte fundamental no processo de análise da cana-de-açúcar (dentro do laboratório), ou durante o próprio processo produtivo ao servirem para dosar a quantidade de insumos (antibióticos, bactericidas, produtos químicos e etc.) a ser adicionados ao caldo nas inúmeras fases do processo produtivo.*

*Aliás, é necessário reforçar que a Manifestante dispõe de laboratórios nos quais são realizadas as análises para controle de qualidade do processo de fabricação do açúcar, do álcool e levedura.*

*Ademais, os laboratórios realizam análise para que se identifique os principais parâmetros de composição da matéria-prima para, com base nesses dados, serem efetuados os procedimentos necessários para o correto processamento, visando a extração da maior quantidade possível de sacarose para a conversão em açúcar, álcool e levedura.*

*Dessa forma, evidencia-se a importância dos laboratórios ao processo produtivo da Manifestante, tanto para o controle de qualidade, como para o controle do crescimento da população microbiana e, mesmo, garantia da segurança das operações.*

Cita jurisprudência administrativa e conclui:

*Como visto, tanto a manutenção das máquinas e equipamentos (balanças), quanto os serviços de análise prestados para a Manifestante encontram guarida na legislação do PIS e da COFINS na medida em que são utilizadas durante o processo produtivo da empresa, sem a qual, a Manifestante não poderia garantir a qualidade dos produtos, ou mesmo a sua eficiência ou aumentar a vida útil.*

*Por essa razão, os créditos oriundos desses serviços devem ser reconhecidos.*

No subtópico seguinte, “3.3.4. Da Glosa das Despesas de Energia Elétrica”, contesta as glosas sustentando que a Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição – TUSD é um encargo cobrado da indústria elétrica e incide sobre os consumidores conectados aos sistemas elétricos das concessionárias de transmissão e distribuição respectivamente.

Expõe que:

*O encargo também compõe o preço nos contratos de venda de energia elétrica a grandes consumidores no que diz respeito ao transporte desta energia através do Sistema Interligado Nacional – SIN. A contratação do uso dos sistemas de transmissão e distribuição independe onde a energia elétrica é comercializada, se no Ambiente de Contratação regulada – ACR ou Ambiente de Contratação Livre (ACL (Lei nº 9.648/98). As tarifas pagas por todos os que acessam o sistema correspondem à remuneração das transmissoras e distribuidoras conhecidas como TUST e TUSD.*

Inicia novo subtópico, “3.3.5. Da Glosa dos Encargos de depreciação ou aquisição sobre bens do ativo imobilizado”, no qual menciona as glosas efetuadas pela fiscalização e afirma (destaques no original):

*Aduz o Sr. Fiscal que referidos bens estão vinculados a centros de custo não relacionados à produção.*

*Conforme já amplamente demonstrado, os bens e serviços utilizados de forma direta ou indireta no processo produtivo, desde que estejam enquadrados no princípio da essencialidade já pacificado no CARF e na maioria dos Tribunais brasileiros, ou seja aqueles imprescindíveis e essenciais ao seu processo produtivo, sem os quais não haveria produção do açúcar, do álcool e da levedura, fazem jus ao crédito do PIS e da COFINS.*

*Por essa razão, não subsistem as glosas efetuadas pela i. Fiscalização com relação aos Encargos de Depreciação ou Aquisição/Construção sobre Bens do Ativo Imobilizado da Manifestante.*

*Como amplamente demonstrado na presente manifestação, os bens do ativo imobilizados em epígrafe estão diretamente ligados ao processo produtivo da Manifestante, passíveis, portanto, de aproveitamento de crédito de PIS/COFINS.*

*É o caso os centros de custos de “Análises e de Controle Químico”, ou o “Laboratório de Controle”.*

*Conforme já recorrido anteriormente, consta no Laudo do Processo Produtivo, os laboratórios e as análises neles realizadas são de extrema importância para o controle de qualidade do processo de fabricação do açúcar, do álcool e da levedura.*

*Ademais, os laboratórios realizam análise para que se conheçam os principais parâmetros de composição da matéria-prima para, com base nesses dados, serem efetuados os procedimentos necessários para o correto processamento, visando a extração da maior quantidade possível de sacarose para a conversão em açúcar, álcool e levedura.*

*Dessa forma, evidencia-se a importância dos laboratórios dentro do processo produtivo, seja para o controle de qualidade, seja para o controle do crescimento*

*da população microbiana, motivo pelo qual os créditos glosados referentes aos bens adquiridos ou depreciados devem ser mantidos.*

*Já outros centros de custos como o “Saúde e segurança do trabalho”, no qual foram glosados itens tais como os relacionados a sistemas de bloqueio de fontes de energia, mesmo não estando em conformidade com o critério utilizado pela fiscalização, não podem ser objeto de glosa.*

*A Segurança e Saúde do Trabalho não apenas é uma necessidade do ponto de vista tanto da continuidade do processo produtivo, quanto do ponto de vista dos trabalhadores e decorre não de um capricho da Manifestante, mas sim de imposição legal.*

*No caso específico, o procedimento está normatizado conforme item 10.5 da Norma Regulamentadora (NR 10).*

*Dessa forma, diante da essencialidade dos equipamentos em questão no desenvolvimento das atividades produtivas, resta caracterizado o direito creditório da Manifestante com relação a tais bens. Aliás, é digno de nota que a aquisição e o fornecimento de equipamentos que promovam a segurança e a saúde no trabalho é tão essencial para a produção praticada por qualquer contribuinte brasileiro, que em caso de descumprimento, a atividade empresarial será embargada por fiscais do Ministério do Trabalho e Emprego, razão pela qual a essencialidade é indiscutível. Logo, a geração de créditos pela aquisição de tais equipamentos deveria ser incentivada e não cerceada pela zelosa fiscalização. Mirabile dictu!!!*

*Em relação às glosas realizadas nos “Sistemas de Efluentes” e “Casa de Bombas”, o próprio CARF considera devida a tomada dos créditos relacionados aos dispêndios que a empresa incorre para remover ou tratar os resíduos do processo industrial, vide Acórdão 3403-002.139, de 25.04.2013, ou o Acórdão 9303-001.035, de 23.08.2010.*

*O argumento vencedor nesses casos gira em torno do fato de que em momento algum o legislador quis restringir o creditamento do PIS/PASEP e da COFINS para apenas aqueles utilizados diretamente na produção industrial, mas ao contrário, estabeleceu que insumos são todos os gastos necessários para a pessoa jurídica incorrer na produção dos bens ou serviços por ela realizado.*

*Como se depreende das informações constantes nas descrições do processo produtivo da empresa ora Manifestante, todas as glosas dos centros de custos em questão estão diretamente relacionadas ao processo produtivo da empresa e, portanto, os bens atinentes a encargos de depreciação e aquisição sobre bens do ativo imobilizado, possuem direito ao crédito de PIS/COFINS.*

*Desta feita, requer o cancelamento das glosas relacionadas aos bens acima discriminados, face a possibilidade de creditamento dos encargos de depreciação e aquisição de bens do ativo imobilizado em tela.*

Inicia novo subtópico, “3.3.6. Da Verdade Material”, no qual sustenta, basicamente, que o julgador administrativo “deve buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados”. Discorre sobre o tema, citando doutrina e jurisprudência que entende corroborarem sua tese e conclui:

*Assim sendo, necessário se faz que o julgador efetue a análise do processo administrativo levando-se em consideração os fatos mencionados pela Manifestante, bem como a legislação aplicável ao caso, de forma específica com a situação da contribuinte e não de forma ampla e irrestrita, sob pena de realizar seu julgamento baseado em premissas não verdadeiras.*

*Deste modo, não remanescem dúvidas quanto à validade/legitimidade do direito de ressarcimento da Contribuinte, e de igual forma, o procedimento por si adotado, não se permitindo, pelo princípio da verdade material, que possíveis equívocos incorridos suprimam seu legítimo direito de ressarcimento.*

No tópico seguinte, “4. DAS PROVAS”, diz:

*Diante das razões expostas, a Manifestante requer a realização de todas as provas admitidas em direito em especial a realização de diligências a fim de comprovar a situação debatida e a constatação da totalidade do crédito pretendido.*

Apresenta seus “PEDIDOS” (destaques no original):

*Ante todo o exposto, pede a Manifestante que se dignem Vossas Senhorias em RECEBER e CONHECER a presente Manifestação de Inconformidade, dando-lhe TOTAL PROVIMENTO, para o fim de:*

a) REFORMAR o r. despacho decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru/SP, a fim de RECONHECER o direito creditório da Manifestante a RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO INTEGRAL dos Créditos de COFINS Não Cumulativo, referentes ao 3º trimestre do ano-calendário de 2014, e, por conseguinte, HOMOLOGAR INTEGRALMENTE as Declarações de Compensação (DCOMP) transmitidas no mesmo período, face a lisura dos procedimentos adotados e por ser medida de mais lédima justiça;

b) Após o trânsito em julgado do presente processo, DETERMINAR a baixa dos autos para a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru/SP com o fim de que sejam refeitos os cálculos com o RECONHECIMENTO dos créditos pleiteados.

*Finaliza (destaques no original):*

6 - DO REQUERIMENTO Por fim, requer:

a) a suspensão da exigibilidade dos valores não compensados, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional;

b) oportunidade para a produção das provas apontadas e justificadas na presente manifestação, inclusive complementarmente, sob pena de nulidade.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. GLOSAS. No âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, pois a defesa deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada. Assim, consideram-se consolidadas na esfera administrativa as glosas que não foram objeto de contestação específica.

PROVA. MOMENTO. DILIGÊNCIA E PERÍCIA. A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso. Indeferir-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ÔNUS DA PROVA. No âmbito dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus da contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado, o qual deve ser indeferido se não comprovada sua liquidez e certeza. É igualmente da contribuinte o ônus da prova dos créditos da não cumulatividade, que sevem para reduzir o valor do tributo a ser pago e podem ainda, nos casos previstos em lei, ser objeto de pedido de ressarcimento ou ser utilizados em compensação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2013

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF nº 247/02 E nº 404/04. LEGALIDADE. MATÉRIA JULGADA NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ. Declarada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, a ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04, adotam-se as balizas constantes do correspondente julgado (REsp nº 1.221.170/PR), da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de

26/09/2018, e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, no que concerne ao conceito de insumo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Excluem-se do conceito de insumo: itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc.; itens relacionados à atividade de revenda de bens; itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas; itens utilizados em atividades que não gerem esforço bem sucedido, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados etc; 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.

Nas hipóteses em que for possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras, é necessário que a pessoa jurídica realize rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, a teor de rateio já previsto na legislação antes mesmo da ampliação do conceito de insumos trazido pelo julgamento do STJ.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

São considerados insumos os serviços utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a

exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGENS.

Paletes, caixas de papelão, filme de polietileno e containers big bag utilizados na proteção do produto acabado durante seu armazenamento e seu transporte até os clientes correspondem a “embalagem de transporte” caracterizando dispêndios com materiais utilizados em etapas posteriores à fabricação dos produtos destinados à venda; portanto, não se enquadram como insumos e, conseqüentemente, não conferem direito a créditos da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA.

A pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo tem o direito à apuração de créditos sobre as despesas com a energia elétrica consumida em seus estabelecimentos.

NÃO CUMULATIVIDADE. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO.

No regime da não cumulatividade, admitem créditos calculados sobre os encargos de depreciação todas as edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

Relativamente às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, somente são admitidos créditos relativos aos bens adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório

Reconhecido em Parte

Inconformado, o contribuinte recolhe a este conselho, através de Recurso Voluntário, para que seja julgado integralmente procedente, no sentido de reformar o v. acórdão recorrido, com a reversão das glosas ora combatidas e o conseqüente reconhecimento da integralmente do direito creditório pleiteado nos presentes autos, atinente aos créditos COFINS do 3º trimestre de 2014. Subsidiariamente, na remota hipótese de pairarem dúvidas a respeito da higidez das alegações apresentadas, a Recorrente requer a conversão do julgamento do presente recurso em diligência, nos termos do art. 18, inciso I do RICARF, art. 29 do Decreto nº 70.235/72, e art. 38 da Lei nº 9.784/99. Por fim, pugna pela juntada posterior de documentos que sejam julgados necessários à pretensão consignada nos autos.

É o Relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro **Luiz Carlos de Barros Pereira**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais e dele toma-se conhecimento.

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade dos créditos das contribuições devidas no mês por cerceamento ao direito de defesa, entendo que não assiste razão à recorrente.

Vejamos o que prescreve o art. 59 do Decreto 70235/72:

Art. 59 São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

No caso concreto, inexistente qualquer violação aos princípios da motivação, da ampla defesa e da legalidade, haja vista os notórios fundamentos colhidos pela autoridade fiscal para sua conclusão, analisados e corroborados pelo Acórdão de piso, todos confrontados pelas alegações da recorrente em sua manifestação de inconformidade.

A referida decisão aborda todas as matérias impugnadas, mesmo que de forma sucinta, decidindo por não acolher a manifestação de inconformidade, sendo que o julgador não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados sejam suficientes para embasar a decisão.

Ademais, a glosa está fundamentada nos dispositivos legais que a regem e a descrição dos fatos conduz às situações jurídicas estampadas no Termo de Verificação Fiscal que embasou o Despacho Decisório, pois a narração é clara, o que permitiu ao contribuinte identificar seu fundamento.

Por outro lado, também não vislumbro nulidade na decisão de piso, visto que a mesma analisou os argumentos tecidos na defesa e os contrapôs com a prova dos autos, de modo a dar a conhecer ao contribuinte as razões de fato e de direito que levaram ao indeferimento de sua manifestação de inconformidade. Assim, ausentes as hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Quanto à alegação de que a Instância a quo deveria ter determinado a realização de diligências, em sede de ressarcimento/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), artigo 373, inciso I, entendendo a autoridade julgadora que na manifestação de inconformidade não teriam sido apresentadas as provas adequadas e suficientes à comprovação do crédito compensado, sendo que a realização de eventuais diligências deve ser determinada

pela autoridade julgadora apenas quando esta entender necessárias e imprescindíveis à formação da sua convicção.

Quanto ao mérito a recorrente contesta as glosas do crédito das contribuições que foram mantidas no V. Acórdão Recorrido que são:

- (I) Bens utilizados como insumo - óleo diesel e embalagens;
- (II) Serviços utilizados como insumo – Manutenção de Balanças utilizadas para Pesagem da Cana e em Análise Laboratorial, Transporte Interno, Transporte de Torta de Filtro;
- (III) Encargos de Depreciação ou Aquisição/Construção sobre Bens do Ativo Imobilizado; e
- (IV) Glosa das Despesas de Energia Elétrica.

#### I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo exposto na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim exposto (os destaques são nossos):

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a

determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Passo à análise das contestações na sequência referida no Recurso Voluntário.

#### 1. Bens utilizados como insumo - óleo diesel

Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal que embasou o Despacho Decisório, não foi considerado insumo de produção ou combustível utilizado na produção o óleo diesel, já que conforme consta no arquivo “Descrição Processo Utilidades” toda a usina utiliza a energia proveniente do vapor, não sendo o óleo diesel nem insumo ou combustível aplicado na produção.

Não obstante a decisão recorrida entender que poderiam ser admitidos os créditos com parte do óleo diesel consumido nas pás carregadeiras e demais máquinas empregadas diretamente no processo produtivo, pelo fato do contribuinte não ter se desincumbido de fazer essa discriminação quanto aos gastos com combustíveis, a Instância a quo manteve a glosa na sua totalidade.

Alega a recorrente que no seu processo produtivo são despendidos diversos maquinários, todos de suma essencialidade, que consomem óleo diesel, esclarecendo:

O principal deles é a pá carregadeira utilizada na movimentação da biomassa (bagaço) que serve para a futura geração de vapor. Esse vapor é empregado em toda a usina, como nas turbinas da moenda, exaustores, tubos geradores, fábricas de álcool, açúcar e fábrica de levedura, estas que, de igual forma, utilizam óleo diesel para seu devido funcionamento.

Não obstante, o insumo em questão ainda é utilizado nas máquinas que irão alimentar as caldeiras geradores de energia (sem as quais não haveria produção de vapor). A esse respeito, tais alegações se respaldam conforme trecho de descrição do processo produtivo, às fls. 69, que trata da produção do vapor.

Desta forma, pretende-se esclarecer que a citação, na Manifestação de Inconformidade, da pá carregadeira, foi feita a título de exemplo, a fim de demonstrar que existem máquinas utilizadas no processo produtivo da Recorrente que fazem uso do óleo diesel, todas essenciais à consecução de suas atividades, conforme descrição que do processo produtivo que já acostava os autos ainda em cede de procedimento fiscalizatório.

Como visto, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à

finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

Dentre as glosas citadas, necessário se faz verificar a sua relação efetiva com o processo produtivo, vedadas aquelas cuja utilização se dê nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica, atendendo ainda aos critérios da essencialidade e relevância, conforme o conceito de insumo para aproveitamento de crédito de PIS e COFINS adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, acima já tratado.

Acompanho a decisão recorrida quanto a possibilidade do creditamento do combustível consumido nas pás carregadeiras e demais máquinas, quando empregadas direta ou indiretamente no processo produtivo, atendendo ainda aos critérios da essencialidade e relevância, conforme o conceito de insumo para aproveitamento de crédito de PIS e COFINS adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, acima já tratado, vedadas aquelas cuja utilização se dê nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica.

No entanto, não obstante a argumentação da recorrente quanto a utilização do óleo diesel no seu processo produtivo, não constam nos autos a correlação entre processo produtivo e os valores referentes às notas fiscais glosadas e, pelo que consta nos autos, não há um controle do consumo do óleo diesel nas diferentes etapas de fabricação e a sua eventual utilização nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica.

Nos pedidos de ressarcimento/compensação, o ônus de provar a certeza e liquidez do valor pleiteado/compensado é do reclamante, neste caso, do contribuinte. As normas legais, a Lei nº 13.105/2015 (novo CPC), art. 373, inciso I, e a Lei nº 9.784/1999, art. 36, preveem que cabe ao interessado provar os fatos que alega.

Assim, apesar da contribuinte prestar esclarecimentos sobre a utilização do óleo diesel, não há nos autos essa discriminação no aproveitamento de crédito quanto aos dispêndios relacionados com despesas de óleo diesel, devendo ser mantida essa glosa na sua totalidade.

## 2. Bens utilizados como insumo - embalagens;

Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal que embasou o Despacho Decisório, foram glosadas as aquisições de Embalagens não incorporadas ao produto durante o processo de industrialização: container, big bag, pallet de madeira, caixa de papelão e filme polietileno.

Quanto ao enquadramento das embalagens no conceito de insumo, a distinção entre embalagens de apresentação e embalagens de transporte é própria do IPI e importa na caracterização da ocorrência ou não da operação de industrialização, mas no caso da não cumulatividade das contribuições necessário se faz a avaliação do atendimento aos critérios da

essencialidade e relevância, conforme o conceito de insumo para aproveitamento de crédito de PIS e COFINS adotado pelo Superior Tribunal de Justiça.

A descrição do processo produtivo (fls. 487/492), evidencia a função do material de embalagem e a forma como utilizado, de onde se extrai, para uma melhor compreensão, os fragmentos de textos a seguir transcritos:

1.27 Ensaque: O açúcar é embalado em sacos de 50 kg ou em Big Bags com capacidade entre 600 kg e 1.200 kg. Nesta etapa temos o redler 02 que distribui o açúcar para 05 moegas, sendo a 01 e 02 para envase de Big Bags, demais 03, 04 e 05 para envase de sacos de 50 kg.

1.28 Detecção de Metal – Linha de Big Bag: O detector de metal está instalado no tubo de envase antes do produto ser embalado. Se detectar qualquer material metálico, o sistema aciona uma campainha e fecha a válvula de envase. O bag é retirado do ensaque e o produto é reprocessado ou desclassificado.

Para verificação do funcionamento do equipamento são utilizados corpos de prova com metal ferroso e corpos de prova com metal não ferroso e aço inox.

1.29 Detecção de Metal – Linha de sacos de 50 kg: Após o ensaque o produto é encaminhado para o detector de metal que está instalado na esteira antes de ser transportado para a armazenagem.

Também existe um sinal sonoro que sinaliza a presença de material metálico no produto embalado e a esteira é parada até a retirada do saco com problema que será reprocessado ou desclassificado.

Para verificação do funcionamento do equipamento são utilizados corpos de prova com metal ferroso e corpos de prova com metal não ferroso e aço inox.

1.30 Codificação: O produto embalado em sacos de 50 kg segue para esteira transportadora onde estão instaladas as duas impressoras de jato de tinta que imprimem as informações de rotulagem na embalagem.

No caso dos big bags após enchimento é fechado e lacrado, este lacre é identificado por uma etiqueta contendo os dados de rotulagem.

1.31 Transporte interno: O produto acabado embalado é transferido para os armazéns por meio de caminhão e/ou empilhadeiras (somente para big bag). Nesta operação o veículo é forrado com lona e o produto é coberto com lonas de polipropileno para evitar a sua contaminação.

1.32 Armazenagem e Expedição: Para manter a integridade do produto é colocada lona plástica para forrar o piso do armazém e após o emblocamento o produto é totalmente coberto com lonas plásticas. Embalagens avariadas no manuseio e armazenagem, o produto é segregado em bag de cor diferenciada (vermelho ou tarja vermelha) e reprocessado.

Dentre os materiais listados como embalagens no Termo de Verificação Fiscal e descritos no processo produtivo, entendo que os BIG BAGS, PAPELÃO DE PROTEÇÃO e FILME

POLIETILENO STRETCH, inobstante serem utilizados como embalagem de transporte, são relevantes, no mínimo, para evitar danos aos produtos fabricados pela Recorrente durante o transporte, mantendo a sua integridade e essenciais, conforme sustenta a recorrente, para que cheguem em perfeitas condições ao consumidor final.

Assim, considerando a recente decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo-se observar o critério da essencialidade e relevância, tais despesas com embalagens devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02.

Sobre o assunto, cito jurisprudência recente no CARF, Acórdão nº 3302-007.869 de 16 de dezembro de 2019:

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Dessa forma, devem ser revertidas as glosas sobre a aquisição de BIG BAGs, PAPELÃO DE PROTEÇÃO e FILME POLIETILENO STRETCH.

### 3. Serviços utilizados como insumo - análises técnicas e manutenção de balanças

Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal que embasou o Despacho Decisório, não foram considerados como direito ao crédito os serviços de hidrojateamento, transporte interno, serviços de análise técnica e manutenção em balanças por entender-se que esses serviços não são aplicados ou consumidos na produção, tratando-se de limpeza de tubulações ou equipamentos, transportes dentro da indústria de produtos com a produção encerrada ou análises técnicas que não fazem parte do processo produtivo.

Alega a recorrente que os referidos serviços são empregados no seu processo produtivo, conforme excertos:

Conforme bem descrito pelo Plano de Segurança de Alimentos que instrui a presente (Doc\_Comprobatório), quanto a pesagem da cana de açúcar proveniente da fase rural (item 1.1), após o recebimento da matéria-prima, é realizada uma inspeção visual das impurezas vegetal e mineral, conduzida até a balança onde é pesada na entrada e depois na saída para obtenção de seu peso líquido, procedimento onde são utilizadas duas balanças rodoviárias.

Logo, depreende-se que a pesagem da cana se mostra de tamanha importância que é o primeiro passo para o restante do processo produtivo inteiro da Recorrente, o qual restaria extremamente prejudicado caso não se soubesse a quantidade de matéria prima recebida e conseqüentemente empregada em sua produção.

Há de se mencionar, ainda, que esta não é a única etapa de seu processo produtivo em que a Recorrente emprega tais em insumos, conforme depreende-se do Item 1.2 do Plano de Segurança de Alimentos, amostras da matéria prima recebida são colhidas e encaminhadas ao laboratório de PCTS, para verificar a qualidade do insumo e também para determinar os proventos dos fornecedores, confira-se:

...

Isto pois, conforme depreende-se do item 1.2 do Plano de Segurança de Alimentos, "(...)a amostra é enviada para o laboratório de PCTS onde será analisada, para verificação da qualidade da matéria-prima para a produção", providência sem a qual, o processo produtivo sequer pode ser iniciado, vez que, caso a amostra seja reprovada nos testes de qualidade, a matéria prima sequer pode ser utilizada, em conformidade com padrões de qualidade exigidos pelo mercado e por normas editadas por entidades reguladoras, fatos que já foram devidamente abordados.

Logo, denota-se que a natureza das amostragens e testes providenciados pela Recorrente em seu processo produtivo, não contemplam os ditames legais descritos pelos Itens 109 e 110 do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, ao passo em que não se trata de uma fase para “busca de novos conhecimentos acerca de determinado tema de interesse”, mas sim um procedimento extremamente necessário para a validação das qualidades de sua matéria prima.

Entendo que assiste razão à recorrente quanto a reversão das glosas sobre serviços de manutenção das balanças utilizadas para a pesagem de cana de açúcar e serviços de amostras laboratoriais, pois considerando-se a atividade agroindustrial exercida pela recorrente fica evidente que tais materiais estão envolvidos diretamente ou indiretamente em seu processo produtivo, sendo aplicados sobre a matéria-prima, produto em elaboração ou visando manter os atributos de qualidade do produto, observando-se ainda o critério da essencialidade e relevância, adequando-se ao conceito de insumo estabelecido no REsp nº 1.221.170/PR.

Quanto aos serviços descritos como “serviço manutenção industrial” ou “serviço de assistência técnica/ serviços de análise técnica”, acompanho o entendimento da decisão recorrida de que a sua descrição de forma genérica”, sem nenhum detalhamento ou especificação que indique com clareza qual a natureza do serviço prestado, a sua correlação com o processo produtivo, essencialidade e relevância, impossibilita o reconhecimento de créditos da não cumulatividade.

Assim, por restar demonstrado a sua utilização e relevância no processo produtivo devem ser revertidas as glosas sobre serviços de manutenção das balanças utilizadas para a pesagem de cana de açúcar e serviços de amostras laboratoriais.

#### 4. Serviços utilizados como insumo - transporte interno

Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal que embasou o Despacho Decisório, não foram considerados como direito ao crédito os serviços de transporte interno, por entender-se que esses serviços não são aplicados ou consumidos na produção, tratando-se de transportes dentro da indústria de produtos com a produção encerrada.

Alega a recorrente que o transporte interno que motivou as glosas combatidas, ocorre entre o seu estabelecimento industrial e o silo de armazenagem da Copersucar – Cooperativa dos Produtores de Açúcar, localizado na propriedade da própria Recorrente, onde ocorre a troca de titularidade destas mercadorias (venda, em sentido amplo) para a Copersucar.

Como visto, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas

disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

No caso, tais despesas não se enquadram no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que se trata de transporte de produtos acabados, conforme reconhece a recorrente, ou seja efetuadas posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda e ainda não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por terem ocorrido antes da operação de venda.

Em relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, o Parecer Cosit nº 05 de 2018 expressa entendimento de que tais gastos não podem ser considerados insumos., conforme refere os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens** e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (Grifei)

A jurisprudência dominante no STJ tem sido no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados entre estabelecimentos, conforme colacionado abaixo:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 do CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE.** DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil

de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

**III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.**

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso. VI - Agravo Interno improvido.” (AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) (grifo nosso)

Nesse sentido, não obstante decisões em sentido contrário como colacionou a recorrente, me filio ao entendimento da 3ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9303-014.954, de 15 de março de 2024, que assim se manifestou, conforme ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO REsp Nº 1.221.170/PR.

**Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.**

Assim, por se tratar de serviços de transporte de produtos acabados, não se enquadrando no conceito de insumo ou como frete na operação de venda e não se enquadrando no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03, mantenho a glosa dos serviços de transporte interno.

5. Serviços utilizados como insumo - transporte de torta de filtro

Conforme consta na decisão recorrida, a glosa foi mantida por se tratar de transporte de produto acabado e não se tratar de despesas com fretes nas operações de venda, que não proporcionaria o direito a crédito da contribuição para o PIS e da Cofins.

Sustenta a recorrente que o emprego do bem em apreço não está somente vinculado à colheita da cana de açúcar, mas encontra-se interligado a diversas etapas das quais carece o processo produtivo da Recorrente, conforme trecho integrante de seu Plano de Saúde de Alimentos:

1.14 Peneiramento do caldo: O caldo clarificado pode arrastar alguma sujidade, e esta é retida nesta fase em 3 turbo filtros com malha de nylon de 180 mesh e enviado para o tanque de caldo clarificado para fábrica.

Nos turbo-filtros é efetuada limpeza com solução de soda caustica líquida e água de condensado geral, aquecida com vapor de escape por sistema de borbotagem. Também temos limpezas com períodos programados com água do desaerador das caldeiras.

1.15 Filtração do Lodo: O lodo resultante da decantação é filtrado em filtros rotativos a vácuo para recuperar o máximo de caldo que foi arrastado durante o processo de decantação. O caldo filtrado retorna no tanque de caldo caleado ou na entrada das colunas de sulfitação e o lodo agora denominado de torta de filtro é destinado ao cultivo agrícola. Nesta etapa é adicionado, quando necessário uma pequena quantidade de leite de cal para correção do pH. Esta etapa consiste de 6 filtros rotativos à vácuo.

Na filtração temos o misturador de lodo/bagacilho que recebe o lodo de todos os decantadores com a opção de adição do bagacilho para auxiliar a filtração. Durante a filtração temos a lavagem da torta nos tambores dos filtros rotativos com água de condensado geral.

O entendimento predominante na jurisprudência administrativa é que os serviços de transporte utilizados na fase de produção, em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte, contratados juntos a pessoas jurídicas e utilizados no âmbito do processo produtivo, entre estabelecimentos fabris do contribuinte, geram direito ao crédito na condição de insumo, nos exatos termos do que consta no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por restar caracterizada sua essencialidade e relevância na elaboração do produto final.

Pelo Contrato Social a empresa possui o seguinte objeto social:

Artigo 4º - O objeto social consiste na: a) indústria e comércio de açúcar e álcool e outros produtos ou subprodutos derivados da cana-de-açúcar; b) produção e comercialização de produtos destinados à alimentação animal e humana; c) importação e exportação; d) produção e comercialização de energia elétrica; e) prestação de serviços e representação de outras sociedades; f) participação em

outras sociedades na qualidade de sócia cotista ou acionista e g) toda e qualquer atividade relacionada com as anteriormente mencionadas.

Verifica-se que não compreende o processo produtivo da recorrente o cultivo da cana-de-açúcar, no qual poderia ser utilizada a torta de filtro como insumo na produção da cana de açúcar, na qual tem aplicação como nutriente do solo, tratando-se assim de subproduto destinado a venda ou doação a produtores de cana de açúcar.

No caso, conforme corrobora a Recorrente no recurso na parte em que diz lodo agora denominado de torta de filtro é destinado ao cultivo agrícola, sendo um resíduo decorrente do processo industrial da recorrente, não se trata de transporte de matéria prima ou de produtos em elaboração, mas sim de despesas com serviços de transporte de subprodutos destinados à venda, ou seja, produtos acabados que são transferidos entre estabelecimentos da empresa.

Destarte, aplica-se o entendimento do item “4” pois tais despesas não se enquadram no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que se trata de transporte de produtos acabados, ou seja efetuadas posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda e ainda não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por terem ocorrido antes da operação de venda.

Assim, mantenho a glosa das despesas com serviços de transporte de torta de filtro.

6. Encargos de Depreciação ou Aquisição/Construção sobre Bens do Ativo Imobilizado.

Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal que embasou o Despacho Decisório, foram glosados os encargos de Depreciação das máquinas e equipamentos vinculados à centros de custos não ligados à produção. As glosas foram feitas nos bens identificados como:

Encargos de Depreciação: as glosas foram feitas nos bens identificados como Instalações, máquinas, equipamentos, veículos e outros pertencentes aos centros de custos: Análise e cont. quím., Análise e Controle Químico, Casa de bombas, Laboratório de controle, Laboratory Control, Pesquisa e desenvolvimento – biorigin e Sist. Água efluentes e Sistema de água e efluentes. Anexo “Glosas Depreciação 3Trim2014”.

Aquisição: glosadas as aquisições identificadas como bens do grupo instalações, máquinas, equipamentos, veículos e outros apropriados nos centros de custos: Análise e cont.quim., Análise e controle químico, Armaz. etanol, Armaz.de ac.cristal, Armazenagem de açúcar cristal, armazenagem de álcool, Casa de bombas, Centro de distribuição\_uqt, Faturamento e expedição, Faturamento e exp., Laboratório de controle, Laboratory control, Saúde e seg trabalho, Saúde e segurança do trabalho, Sist. agua efluentes, sistema de agua e efluentes, sistema de efluentes (vinhaca), sistema efluentestest. Anexo “Glosas Aquisição 3Trim2014”.

Sustenta a recorrente que não há óbice ao reconhecimento de créditos relativos ao ativo imobilizado, consoante previsão expressa no inciso VI, do artigo 3º das Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02, conforme excertos abaixo:

Cumpra esclarecer que, conforme se observa das informações constantes das descrições do processo produtivo da Recorrente, todas as glosas atinentes ao item em apreço, estão diretamente relacionadas ao devido funcionamento e consecução de seu processo produtivo. Segue abaixo a tabela com os respectivos bens/serviços:

...

Ora, como se pode negar que os dispêndios incorridos pela Recorrente, quando da depreciação ou a amortização de bens empregados para a (I) manutenção da saúde e segurança do trabalho; (II) tratamento de seu sistema de água e efluentes; (III) manutenção de seus equipamentos de armazenagem em geral; (IV) necessários para que se procedesse a análise e controle químico de suas matérias primas; (V) e manutenção das casas das bombas, são, de fato, intrínsecos à consecução de seu processo?

Nesta esteira, nítido que o tratamento de seu sistema de água e efluentes é de suma importância, até para que seja feita a correta alimentação de diversas etapas de seu processo produtivo, afinal, caso a água utilizada não tenha sido devidamente tratada, suas impurezas facilmente contaminariam os produtos por ela produzidos, restando prejudicada a obtenção deste.

Ainda, conforme já bem exposto, a Recorrente recebe, por diversas vezes, visitas periódicas de entidades controladoras, como a Anvisa, Ministério da Agricultura, MAPA, dentre outras, que exigem a qualidade minimamente aceitável para validar a licença e respectiva continuidade de autuação da Recorrente, que está sujeita a imposições legais em caso de descumprimento.

Tratando-se de despesas de depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, o direito ao creditamento da contribuição está previsto no inciso VI c/c §1º, III do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 ou (Lei nº 10.637/2002 para o PIS/Pasep), nos seguintes termos:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (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)

(...)

§1 o Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Aqui não se trata do conceito de insumos (inciso II), mas de atendimento aos requisitos legais previstos para o creditamento das despesas de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI), de forma que não socorrem a recorrente os argumentos no sentido de que tais despesas seriam essenciais ao seu processo produtivo. O que importa saber é se os bens do ativo imobilizado sujeitos à depreciação teriam sido comprovadamente “adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”

No que pese serem necessários às atividades da empresa, bem como sua essencialidade e relevância no seu processo produtivo, acompanho o entendimento da decisão recorrida de que não restou demonstrado que os referidos bens do ativo imobilizado nos quais tais despesas foram incorporadas sejam diretamente utilizados na prestação de serviços ou na fabricação ou produção de bens destinados à venda, não autorizando a Recorrente a tomada de créditos por encargos de depreciação, devendo ser mantidas as glosas.

#### 7. Despesas com Energia Elétrica

A Recorrente insurge-se contra as glosas sofridas em relação ao consumo de energia elétrica por alegar que a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD geraria direito a crédito.

Entretanto, segundo o entendimento descrito no Termo de Verificação Fiscal, a Tarifa de Energia- TE refere-se ao valor da energia consumida passível de gerar crédito de PIS/COFINS, ao passo que a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição TUSD, como o próprio nome diz, refere-se aos custos de manutenção e instalação das linhas de transmissão e distribuição, não se confundindo com energia consumida, e, portanto, não gera crédito de PIS/COFINS.

Neste ponto, entendo assistir razão a Recorrente, para explicar minhas razões de decidir, aqui adotarei o voto vencedor do Insigne Conselheiro Dr. José Renato Pereira de Deus, no acórdão nº 3302006.910, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Seção de Julgamento, o qual o transcrevo “*in verbis*”:

*Atento à redação do inc. III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, segundo o qual os créditos em questão são calculados em relação à “energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”, e levando em conta não se tratar de benefício fiscal, considero que todos os gastos com energia elétrica, seja a adquirida de concessionárias ou a produzida por conta própria e depois transmitida e distribuída para consumo nos estabelecimentos da pessoa jurídica, dão direito a crédito.*

*Não há, no inc. III em comento, a limitação vista pela fiscalização. Penso que se o legislador quisesse limitar o crédito apenas à energia elétrica adquirida de concessionária (sem abranger a gerada em unidade própria) devia deixar expressa tal limitação. Ou então diria que na hipótese de produção própria de energia elétrica os créditos não seriam admitidos, em vez de adotar a redação mais abrangente do inc. III (“energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”). Mas o certo é que não há, na legislação que rege a não cumulatividade do PIS e Cofins, qualquer vedação a que, em vez da aquisição direta da energia elétrica, o contribuinte prefira contratar a transmissão e distribuição, que certamente serão mais baratas.*

*Para a consecução de seus objetivos sociais as empresas de grande porte, como é o caso da recorrente, necessitam de elevado e ininterrupto fornecimento de energia elétrica, e por tal razão, mantêm com as concessionárias de energia elétrica contratos de fornecimento de energia elétrica e reserva de potência, genericamente conhecidos como Contrato de Reserva de Demanda, que tem por objetivo garantir a disponibilização de potência (kW) suficiente para que os sistemas não sofram um colapso e concomitantemente, recompensam a concessionária pela disponibilidade dessa determinada potência ao consumidor.*

*A demanda contratada é definida pela Resolução Normativa ANEEL nº 414, de 09 de setembro de 2010, nos seguintes termos:*

*Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições:*

*(...)*

*XXI – demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW);*

*A reserva objeto dos contratos é de potência (kW), que é apenas utilizada para consumir energia. Efetivamente a reserva não é a própria energia a ser consumida.*

*De acordo com a Nota Técnica da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL nº 554, de 05.12.2006, o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão, assim como o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição, são encargos pagos pelos usuários do sistema de transmissão e distribuição, com base na Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão – TUST e na Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição – TUSD, respectivamente, em função da obrigatória formalização do Contrato de Uso do Sistema de Transmissão/Distribuição – CUST/CUSD, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.648, de 27.05.1998.*

*Nesse sentido, uma vez que a contratação da demanda de potência e do uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia é necessária e, nos termos da legislação setorial, obrigatória, as despesas realizadas a título de Encargo de Uso da Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão e/ou Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição não podem ser dissociadas da energia propriamente dita, consumida na produção da empresa.*

*Portanto, independentemente das despesas efetuadas com a contratação de demanda de potência e com a transmissão de energia elétrica serem relativas à energia produzida pelo contribuinte ou à energia adquirida de terceiros, são passíveis de crédito, podendo ser descontadas da contribuição para o PIS ou da Cofins não cumulativa apurada.*

Considerando que os valores pagos pela Recorrente, a título de energia consumida para realização de seu objeto social, consubstanciam-se como verdadeiro custo efetivo da energia consumida, bem como, a respeito destes encontra-se a Recorrente compelida a pagar sob pena de não ter energia elétrica, incluindo-se aqui a TUSD, merece ser revertida a presente glosa.

### **CONCLUSÕES**

Em face do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas sobre i) aquisição de BIG BAGs, PAPELÃO DE PROTEÇÃO e FILME POLIETILENO STRETCH; ii) serviços de manutenção das balanças utilizadas para a pesagem de cana de açúcar e serviços de amostras laboratoriais e energia elétrica consumida incluindo-se a TUSD.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Carlos de Barros Pereira**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Redatora do voto vencedor

Na sessão de julgamento, o Colegiado, por maioria, divergiu do voto do ilustre Conselheiro Relator na análise do recurso voluntário do presente processo, especificamente, quanto a reverter as glosas dos itens encargos de depreciação e amortização de bens empregados nas atividades de: a) tratamento de água efluente; b) bens necessários a análise e controle químico; e c) casa de bombas. Então, fui designada a redigir o voto vencedor, motivo pelo qual apresento abaixo as razões de decidir.

O processo produtivo da Recorrente foi descrito da seguinte forma:

“• A cana-de-açúcar proveniente da lavoura é transportada por caminhões e, após uma inspeção visual das impurezas é pesada duas vezes, para que seja obtido seu peso líquido;

• **Posteriormente, é realizada uma amostragem, feita através de sonda amostradora e enviada para análise laboratorial a fim de verificar a qualidade da matéria-prima,**

• A cana, em seguida, é direcionada para a mesa alimentadora por meio de um guindaste fixo. **Caso seja necessário, nesta etapa, a cana será lavada e posteriormente encaminhada para uma linha de moagem.** No parque industrial da Recorrente há três linhas de moagem, com suas respectivas mesas alimentadoras. Após a descarga, a cana será transportada por meio de esteiras metálicas até a etapa de preparo da cana.

• Neste momento, a cana passa por picadores do tipo jogo de facas, sendo um picador em cada linha de moagem. Posteriormente, é encaminhada para o nivelador de cana até chegar no desfibrador, ou jogo de martelos. Na sequência é encaminhada ao espalhador para que chegue uniformemente até a esteira de lona, onde está instalado o eletroímã que reterá pedaços de materiais provenientes da lavoura.

• **Então, a cana passa pela etapa da moagem, onde irá percorrer seis ternos com quatro rolos cada a fim ter o caldo e o bagaço separados. Para aumentar a produtividade nesta etapa, é adicionada água e/ou caldo em temperatura elevada, bem como corrigido o pH de forma química, para depois ser peneirado, enviado ao tanque e adicionado fósforo.**

• O caldo, então, é aquecido a altas temperaturas e incorporado dióxido de enxofre em um processo conhecido como sulfitação. Logo após, ocorre a calefação, onde é adicionado sacarato de cálcio para neutralizar o pH.

• O terceiro aquecimento ocorre momentos antes da pré-evaporação e da evaporação em si, onde o então xarope será concentrado e passará por conjuntos de evaporadores.

- Novamente o caldo será aquecido para que seja enviado ao flotador, onde passará por filtros cesto e bicos aeradores. Então, o xarope concentrado é cozido a vácuo até que sejam formados os cristais de açúcar, denominados massa cozida. Esta massa descansará até esfriar, momento onde os cristais de açúcar completem seu ciclo de crescimento.

Nesta fase, a produção é subdividida em duas vertentes:

a) Produção de açúcar:

- Para que seja produzido açúcar, nesta fase o caldo tratado é submetido a centrifugação, para separar o mel dos cristais de açúcar, o que gerará o açúcar cristal branco. Neste momento, o açúcar passa pela secagem e resfriamento e posteriormente os cristais serão peneirados e passarão pela separação magnética através de ímãs.

- Finalmente, o açúcar será distribuído e ensacado, passa por detectores de metais, é codificado, transferido para os armazéns, onde será emblocado e coberto de lona plástica. No armazém, será desensacado e reembalado, fase onde estará pronto para o transporte externo.

b) Produção de álcool:

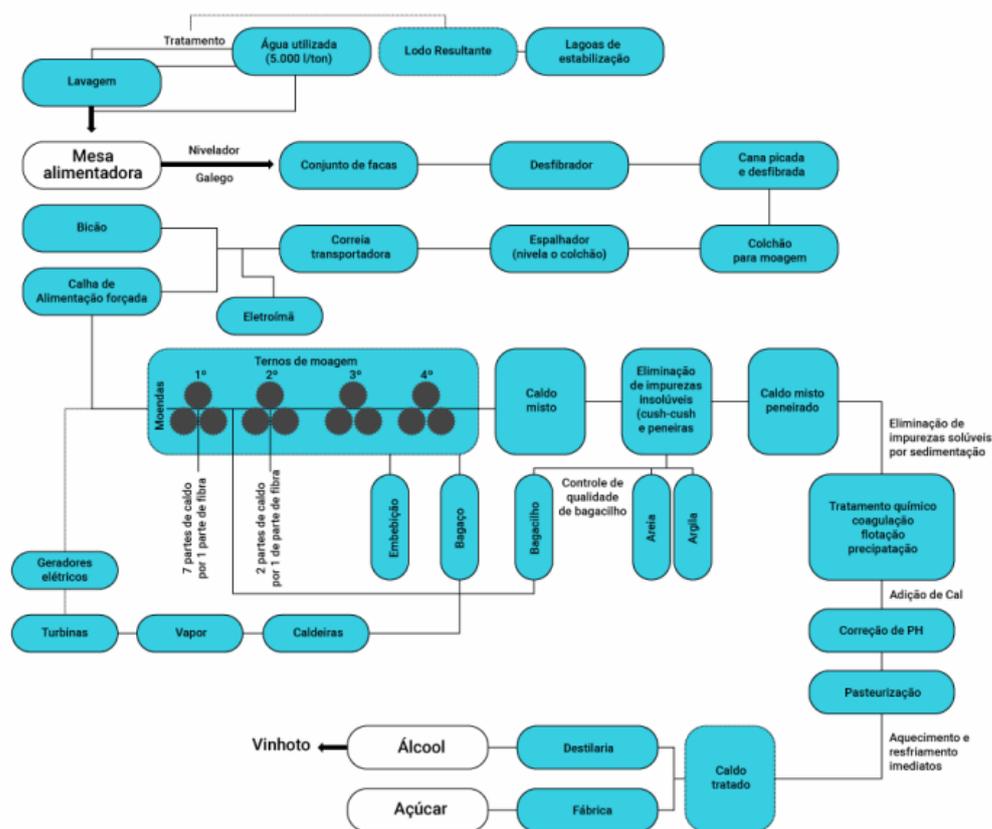
- Após ser encaminhado a destilaria, os açúcares serão submetidos a fermentação a fim de liberarem gás carbônico e transformarem-se em uma substância denominada vinho fermentado.

- O vinho, então, é enviado às centrifugadas para a separação do chamado leite de levedura, o líquido resultante será enviado para as colunas de destilação.

- Por meio de diferentes pontos de ebulição e da utilização de substâncias voláteis, o etanol será recuperado e, posteriormente, processado em três colunas aquecidas sobrepostas.

- O etanol resultante encontra-se na forma de vapor e é enviado as colunas de desidratação contendo hidrosilicato de alumínio microporado.

- Por fim, o etanol produzido é quantificado através de medidores de vazão ou tanques calibrados e enviados para armazenagem em tanques de grande volume onde aguardarão a comercialização.” (destaquei)



Pela descrição do processo produtivo da Recorrente, entendo que os bens empregados nas atividades de (1) tratamento de água e efluente, (2) análise e controle químico das matérias-primas e (3) casa de bombas são essenciais/relevantes ao desempenho da atividade econômica.

Com relação aos custos incorridos no tratamento de água e efluentes, cujo escoamento é realizado com o auxílio de bombas, o direito ao crédito é admitido nos itens 52 e 53 do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que apresenta as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos estabelecida pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR:

“52. Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do

processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.”

O CARF, analisando casos envolvendo outros contribuintes que atuam na produção de açúcar e álcool, reconheceu o direito ao aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre as despesas incorridas no tratamento de água e efluentes:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

CRÉDITO. TRATAMENTO DE ÁGUA E DE EFLUENTES.

**Dispêndios com tratamento de água e de efluentes são considerados insumos na atividade produtiva, por ser atividade de execução obrigatória conforme normas infra legais.”**

(CARF, Processo nº Processo nº 10850.908947/2011-74, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-008.803 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 28 de julho de 2021, Recorrente Usina Ouroeste - Açúcar e Álcool Ltda)

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

Data do fato gerador: 31/01/2011

CRÉDITO. SERVIÇO DE TRATAMENTO DE EFLUENTES.

**Dispêndio com tratamento de efluentes é considerado insumo na fabricação de bens destinados à venda, por ser atividade de execução obrigatória conforme normas infra legais.”**

(CARF, Processo nº 10850.902416/2015-00, Acórdão nº 3201008.181, Relatora Conselheira Mara Cristina Sifuentes, sessão de 25/03/2021)

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

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

HIGIENIZAÇÃO. LIMPEZA. TRATAMENTO DE EFLUENTES. POSSIBILIDADE.

Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com higienização e esterilização de ambientes, máquinas e equipamentos envolvidos no processo produtivo de alimentos, seja por questões sanitárias, seja porque há exigência da legislação. As despesas com tratamento de efluentes para utilização no processo produtivo

também são passíveis de apuração do crédito, por consistirem, também, etapa essencial do processo produtivo.”

(CARF, Processo nº 10935.721954/2016-38, Acórdão nº 3301-008.924, Relator Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, sessão de 24/09/2020)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PIS. CRÉDITOS. DESPESAS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES.

**É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes, por integrar o custo de produção do produto destinado à venda.”**

(CARF, Processo nº 13951.000345/200406, Acórdão nº 9303-010.476, Relator Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, sessão de 18/06/2020)

Observe-se que os precedentes acima, ao tratarem do tema, não distinguem entre os materiais e serviços empregados no tratamento de água e efluentes - tendo referido somente a despesas. E nem poderia, pois o que prepondera, neste caso, é a essencialidade dos gastos para a continuidade do processo produtivo.

Da mesma forma, ao apreciar caso de outros contribuintes que atuam na produção de açúcar e álcool, o CARF também reconheceu o direito ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre as despesas com exames laboratoriais para controle químico:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

CRÉDITO. ITENS DE CONTROLE DE PRODUÇÃO E LABORATÓRIO. DIREITO CREDITÓRIO. POSSIBILIDADE.

Os gastos incorridos com controle de produção e materiais de laboratório representam insumos no contexto produtivo da recorrente, pois sem as atividades laboratoriais e de controle, a própria consecução da atividade econômica da recorrente, consistente na produção de açúcar e álcool, restaria comprometida.”

(CARF, Processo nº Processo nº 10850.908947/2011-74, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-008.803 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 28 de julho de 2021, Recorrente Usina Ouroeste - Açúcar e Álcool Ltda)

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. ITENS DE LABORATÓRIO. DIREITO CREDITÓRIO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de laboratório representam insumos no contexto produtivo da recorrente, pois sem as atividades laboratoriais, a própria consecução da atividade econômica da recorrente, consistente na produção de açúcar e álcool, restaria comprometida.”

(CARF, Processo nº 16004.720334/2012-45, Acórdão nº 3302-010.033, Relator Conselheiro Vinícius Guimarães, sessão de 17/11/2020)

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/06/2008

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouguing" e tratamento de água, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante.”

(CARF, Processo nº 10880.730171/2012-02, Acórdão nº 3402004.076, Relator Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, sessão de 27/04/2017)

Portanto, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para determinar a reversão da glosa dos créditos relacionados aos encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado empregados nas atividades de (a) tratamento de água e efluente, (b) análise e controle químico das matérias-primas e (c) casa de bombas.

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães**