



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10825.721730/2017-54
ACÓRDÃO	3002-003.126 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ACUCAREIRA QUATA S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

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.

CRÉDITO. AGENCIAMENTO DE CARGAS. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO.

As despesas com o agenciamento de cargas não são passíveis de serem creditadas por não se enquadrarem nem no conceito de insumo ou como despesas de frete ou armazenagem na venda.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em 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.

Sala de Sessões, em 12 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Marcos Antonio Borges – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Catarina Marques Morais de Lima, Keli Campos de Lima, Luiz Carlos de Barros Pereira (suplente convocado), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon e Marcos Antonio Borges (Presidente).

RELATÓRIO

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 da Cofins não cumulativa do 1º trimestre de 2016, vinculados a receitas de exportação, a 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, no valor de R\$ 11.423.531,95, ao qual a contribuinte vinculou declarações de compensação. Analisada a pretensão, a autoridade competente proferiu Despacho Decisório no qual reconheceu parcialmente o direito creditório, no importe de R\$ 11.246.993,81 e homologou as declarações de compensação. Os fundamentos da decisão encontram-se no próprio Despacho Decisório

(fls. 319/330).

Inicialmente os Auditores-Fiscais mencionam o objeto do presente processo e informam os valores mensais dos créditos indicados no PER:

...

Informam que “a análise visa a atender decisão proferida no Mandado de Segurança da Justiça Federal de Bauru nº 0002523-76.2017.403.6108, controlado pelo e-processo 10825.721537/2017-13” e apresentam um quadro demonstrativo no qual relacionam as declarações de compensação transmitidas pela contribuinte com base no direito creditório pleiteado no pedido de ressarcimento em exame.

Mencionam parcialmente a base legal para o pedido de ressarcimento e a declaração de compensação, referem-se ao prazo estabelecido pelo Poder Judiciário para o proferimento de decisão acerca do pedido de ressarcimento tratado neste processo e apresentam um quadro demonstrativo dos créditos informados pela contribuinte em EFD-Contribuições.

Informam a seguir sobre as intimações feitas à contribuinte e as respostas por esta apresentadas. Referem-se ao grupo econômico do qual faz parte a interessada, às suas unidades industriais e aos seus produtos. Registram ainda que “o açúcar e o álcool são comercializados através da Copersucar S.A., da qual a

Zilor é uma das acionistas”, e que “as leveduras, denominadas biorigin, são praticamente todas exportadas”.

Observam que a Cofins não cumulativa tem por base legal principalmente a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, destacam a não incidência 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 relativos a outros tributos administrados pela Receita Federal. Acrescentam que o rateio dos créditos foi feito pelo método da proporção à receita bruta auferida, mencionam a possibilidade de que os créditos vinculados às receitas não tributadas também sejam objeto de ressarcimento ou compensação, e diz que “os percentuais de rateio entre mercado interno e externo utilizado pela fiscalização foram os mesmos apurados pela empresa”. Dizem ainda:

A Medida Provisória nº 634, de 26/12/2013, incluiu o § 7º no artigo 1º da Lei 12.859, de 10/09/2013, permitindo o ressarcimento dos créditos apurados na forma dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e 15 da Lei 10.865/2004, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção de álcool comercializado e tributado no mercado interno.

Transcrevem o dispositivo legal mencionado e prosseguem:

Para apurar os valores mensais no pedido de ressarcimento a empresa rateou proporcionalmente à receita da comercialização do álcool no mercado interno em relação ao total da receita não cumulativa.

A Quatá apresenta no arquivo “Memória de Cálculo – Base de Créditos” os itens utilizados nas apurações dos créditos mensais de acordo com a natureza das bases de cálculo. Analisando esses dados, a fiscalização verificou que diversos itens não estão de acordo com as permissões legais para a apropriação de tais créditos. Dessa forma, os itens considerados indevidos para a apuração dos créditos foram glosados com base nas previsões legais citadas abaixo.

A previsão legal dos descontos dos créditos consta no artigo 3º da Lei 10.833/2003. Os Bens e serviços utilizados como insumos constam no inciso II e também estão regulamentados na Instrução Normativa SRF nº 404 de 12/03/2004 abaixo transcritos:

Transcrevem parcialmente o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004. Observam 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.

Registram 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.

Mencionam 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 informam estarem indicados nestes arquivos os insumos utilizados nos respectivos processos de produção.

Informam 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.

Citam como exemplos das glosas relativas aos créditos apurados a título de bens utilizados como insumos as despesas com produtos químicos utilizados no tratamento da água, já que o insumo direto é a água, e o óleo diesel, uma vez que, conforme o arquivo “Descrição Processo Utilidades” fornecido pela contribuinte, toda a usina utiliza energia proveniente do vapor. Informam também que foram glosadas as despesas com embalagens não incorporadas aos produtos no 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. Prosseguem:

No arquivo “GLOSAS 1T16”, planilha “GLOSAS INSUMOS” constam os produtos descritos na coluna “DESCR ITEM”, da planilha “02” do memorial, com o seguinte conteúdo:

- ACIDO CLORIDRICO CONCENTR.TEOR HCL 33%; ANTI-ESPUMANTE P/CAIXA LAVADOR DE GAS; ANTI-INCRUSTANTE HYPERSPERSE MSI310; BALDE PLAST 18L ALCA PLAST BRANCO; BETZ GENGARD GN7004; BETZ GENGARD GN8020; BETZ GENGARD GN8220; BIG BAG 87X87X120CM S/ VAL. P/LEVEDURA; BIG BAG CIRCULAR C/LINER P/LEVEDURA; CAIXA DE PAPELAO MACROGARD 386X286X642; CAIXA PAPELAO BIORIGIN 1,00 X 1,20X 1,35; CAIXA PAPELAO BIORIGIN 1,20 X 0,80X 1,35; CLORETO DE SODIO (GROSSO) INDUSTRIAL; CORDA NYLON TORCIDA 1/2" BRANCA; DESSECANTES PARA CONTEINER; FILME POLIETILENO STRETCH 1350MM BX DENS; FILME POLIETILENO STRETCH 500MM BX DENS.; FITA ADESIVA BRANCA 48MM X 100M; FITA CREPIL BRANCA LARG. 80MM 150G P/VED; LACRE DE SEGURANCA BIG BAG; LACRE DE SEGURANCA VD 44,2CM SHERLOCK; LINHA COSTURA 100% POLIESTER BRANCA; OLEO DIESEL S-500 C/ CREDITO; PALLET 1000X 1200 ESTILO AMERICANO; PALLET MADEIRA EM PINUS ELLIOTTIS1,2X0,8; PALLET PBR 1000X1200MM 9 DE 75X100X145; PALLET PBR 1000X1200MM 9 DE 80X130X100; PALLET PBR 1100X1300MM 9 DE 80X100X120; PAPELAO DE PROTECAO 1000X1200MM; PAPELAO DE PROTECAO 1200 X 1400 MM.

No tocante aos créditos apurados a título de serviços utilizados como insumos, informam que não foram considerados insumos os serviços de hidrojateamento, manutenção de balanças, pintura industrial transporte de torta de filtro e transporte interno de açúcar, esclarecendo que esses serviços “não foram aplicados ou consumidos no processo de fabricação, tratando-se de limpeza, manutenção de balanças utilizadas antes do ingresso do insumo na indústria e transportes de resíduos ou de produtos acabados após o encerramento da

produção”. Informam ainda que estas glosas estão listadas “no anexo ‘GLOSAS 1T16’ em ‘GLOSAS SERVIÇOS’”.

Tratam, a seguir, dos créditos apurados sobre despesas com armazenagem e fretes. Observam que estes créditos, previstos no art. 3º, IX, e no art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, estão necessariamente ligados a uma operação de venda. Deste modo, não geram créditos os gastos com serviços de movimentação interna de produtos acabados ou com fretes para transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Da mesma forma, não podem ser admitidos créditos sobre despesas com serviço de agenciamento de cargas, posto que se trata de “uma prestação de serviço de assessoria com a finalidade de otimizar, dar mais eficiência e reduzir custo no transporte” e assim “não é frete, estando em desacordo com a previsão do inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/03”. Informam que “na planilha ‘07’ foram glosados os pagamentos de prestação de serviços para as empresas agenciadoras de cargas identificadas na planilha ‘GLOSAS FRETES’ do anexo ‘GLOSAS 1T16’”.

Tratam então dos créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado.

Transcrevem os dispositivos legais nos quais os créditos estão previstos, acrescentam que a Lei nº 12.546, de 14 de abril de 2011, “fixou novos prazos nos descontos dos créditos, sendo que a partir de julho/2012 permite o crédito imediato na aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens” e observam que a base de cálculo é o valor dos encargos de depreciação e amortização ou, opcionalmente, “o valor de aquisição para máquinas e equipamentos utilizados na produção, dentro do prazo estabelecido nos diversos atos legais”.

Destacam 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 em centros de custos não ligados diretamente à produção, como, por exemplo, na área administrativa, não comportam a apuração de créditos.

Informam que foram glosados os créditos calculados sobre máquinas e equipamentos vinculados a centros de custos não ligados à produção, e que não ocorreram glosas quanto aos créditos apurados sobre edificações e benfeitorias em imóveis. Concluem:

Os centros de custos para apropriação de créditos sobre máquinas e equipamentos entendidos como não ligados diretamente a produção foram:

“Recepção de Cana, Armazem de Etanol, Análise e Cont. Quím., Sistema Agua Efluentes, Casa de bombas, Laboratory Control, R&D Brazil e Maintenance” listados no arquivo “GLOSAS 1T16” planilhas “GLOSAS BENS DEPRECIACÃO e GLOSAS AQUISIÇÃO”.

Referem-se aos créditos utilizados no pedido de ressarcimento e apresentam quadro demonstrativo com os créditos apurados após as glosas:

No pedido de ressarcimento foram utilizados:

- Crédito Mercado Externo – Base de cálculo das aquisições no mercado interno com rateio proporcional às receitas de exportação aplicando alíquota básica de 7,6% e ajustes;
- Crédito Mercado Interno – Base de cálculo das aquisições no mercado interno e importação com rateio proporcional às receitas no mercado interno aplicando a alíquota 7,6% nas aquisições no mercado interno e 9,65% nas importações e com rateio proporcional à receita da comercialização do álcool no mercado interno.

Abaixo quadro contendo a apuração dos créditos após as glosas:

...

Encerram o Despacho Decisório (destaques no original):

Posto isto e considerando-se o valor apurado como passível de ressarcimento a título de Cofins não cumulativa, referente ao 1º trimestre de 2016, bem como as compensações solicitadas, reconhece-se parcialmente o direito creditório requerido e homologa-se totalmente as compensações pleiteadas.

Decisão e Ordem de Intimação Pelas razões de fato e de direito acima expendidas, com fulcro no artigo 6º, inciso I, alínea “b” da Lei 10.593/2002, no Decreto nº 7.574/2011, com as alterações implementadas pelo Decreto nº 8.853/2016, e nas Portarias MF nº 203, de 2012, e RFB nº 1.453, de 29.09.2016, e por força do disposto no artigo 74, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, DECIDO:

1. RECONHECER PARCIALMENTE o direito creditório pleiteado a título de ressarcimento de Cofins não-cumulativa, referente ao 1º trimestre de 2016, no valor de R\$ 11.246.993,81 (onze milhões duzentos e quarenta e seis mil novecentos e noventa e três reais e oitenta e um centavos), valor este referente aos créditos dos meses de janeiro (R\$ 932.086,45), fevereiro (R\$ 4.236.648,83) e março de 2016 (R\$ 6.078.258,53); 2. HOMOLOGAR as compensações dos débitos solicitadas nas Declarações de Compensação.

Este trabalho ateve-se exclusivamente aos elementos constantes dos autos e/ou declarações apresentadas pela contribuinte, ressalvado o direito da Fazenda Nacional de proceder a verificações, relativamente aos períodos em questão.

Encaminhe-se à SACAT para as providências necessárias ao cumprimento desta decisão, ficando a interessada CIENTIFICADA deste Despacho Decisório, mediante recebimento de cópia. É facultada a apresentação de manifestação de inconformidade contra o reconhecimento parcial do direito creditório pleiteado, dirigida a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, no prazo de 30

(trinta) dias da ciência deste, nos termos dos parágrafos 7º e 9º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 e art. 135 da IN RFB nº 1.717 de 17 de julho de 2017.

O arquivo “GLOSAS 1T2016” contendo as planilhas de glosas referidas no Despacho Decisório foram juntadas aos autos por meio do Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável de fl. 311.

Cientificada em 14/08/2017 (fl. 334), no dia 13/09/2017 a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 353/398, acompanhada de documentos

(fls. 399/421).

Após alegar tempestividade, faz breve descrição dos fatos na qual refere-se a seu objeto social, ao fato de estar sujeita à Cofins no regime não cumulativo, aos pedidos de ressarcimento apresentados, ao Despacho Decisório proferido neste processo e às glosas efetuadas, bem como a seu entendimento de que referido despacho estaria equivocado.

Em tópico intitulado “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 sub-tópico 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, como a Manifestante, 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.

Deste modo, o termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, razão pela qual as glosas realizadas não devem prosperar.

Em novo sub-tópico, “3.3. Das glosas efetuadas pela fiscalização”, refere-se inicialmente aos fundamentos apontados pela fiscalização para as glosas, menciona alguns itens sobre os quais recaíram as glosas, e passa a descrever seu processo produtivo, iniciando “pelo processo do açúcar e processo do álcool”. Apresenta um fluxograma de seu processo produtivo e relaciona os principais insumos utilizados em cada fase deste processo.

Descreve, a seguir, o “processo produtivo do Biorigin (ingrediente alimentício e nutrição animal)”. Conclui este ponto registrando que:

Superada essa parte introdutória, passa-se a demonstrar a legitimidade dos créditos tomados pela Manifestante e que foram indevidamente glosados pela fiscalização:

Ainda neste sub-tópico, inicia novo item, “b) 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, 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 e conclui:

No caso dos autos, a Manifestante possui um centro de tratamento da água justamente por ela representar um insumo de relevância no seu processo produtivo, seja diretamente utilizado no processo produtivo para a produção do vapor usado no processo produtivo, bem como também da energia elétrica.

Sem o efetivo tratamento, a água em seu estado natural, frise-se, não poderia ser utilizada. Portanto, são insumos de vital importância para o processo produtivo, conforme explanado anteriormente.

Desta feita, as glosas referentes aos produtos químicos (sulfato de alumínio e soda) merecem ser canceladas, uma vez que são considerados insumos essenciais para o processo produtivo da Manifestante e qualidade final dos produtos por ela produzidos.

Em novo item, “c) 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 item seguinte, “d) Embalagens”, 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 (vide imagem acima), 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 útil do produto, faz-se necessário o desenvolvimento de sistemas (passivas ou ativas) e 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 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e prossegue:

No caso da Manifestante, tais insumos são de vital importância para transporte das leveduras, sendo que – como se denota do acórdão citado anteriormente – o próprio órgão julgador federal já utiliza o mesmo entendimento adotado pela Manifestante.

Isso, porque, os materiais utilizados para a embalagem, seja para o transporte ou para a apresentação, representam insumos importantes usados para fins funcionais – tanto para conservação do produto, como para apresentação de informações relevantes, fazendo parte do produto final da Manifestante, destinado à exportação.

Outro ponto importante que merece destaque, é que não há quaisquer vedações na legislação atinente ao creditamento do PIS e da Cofins que impeçam 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 (princípio da legalidade).

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 o container big bag, pallet de madeira, caixa de papelão e filme polietileno são produtos utilizados para embalar e acondicionar as mercadorias. (destaques no original)

Finaliza ressaltando que a despesa com embalagem para transporte, “essencial para a proteção ou acondicionamento do produto final”, consiste em “gasto essencial e pertinente ao processo produtivo”, estando os créditos apurados sobre tal despesa em conformidade com decisão do CARF cuja ementa transcreve.

Inicia novo item, intitulado “e) Serviços de hidrojateamento, transporte interno de açúcar e torta de filtro, manutenção de balanças e serviços de pintura industrial”, no qual contesta as glosas sobre as despesas com estes serviços.

Diz que o serviço de hidrojateamento “é um serviço de extrema importância no processo produtivo”, consistente na utilização de “pressão para limpar e retirar as placas de resíduos, tais como crostas de resina, açúcar, concretos e iodios”, serviço este que “é utilizado, por exemplo, no exaustor do secador, caixas de evaporação da fábrica de açúcar, entre outros”. Invoca a Solução de Consulta nº 81, de 17 de fevereiro de 2011, cuja ementa transcreve.

Defende, a seguir, os créditos relativos a despesas com serviços de transporte interno e de transporte de torta de filtro. Sobre os primeiros, diz que “trata-se do transporte do produto acabado (açúcar, levedura, entre outros) e dos insumos (álcool, bagaço, palha, entre outros)”. Quanto aos serviços de transporte de torta de filtro, esclarece que “tratase do transporte de um resíduo do processo produtivo (açúcar e álcool) que é vendido para os produtores de cana de açúcar, cuja saída é tributada pelo PIS e COFINS, e como todo o dispêndio é arcado pela Manifestante, igualmente gera direito ao crédito”. Prossegue

(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), bem como quanto ao transporte de resíduo do processo produtivo (torta de filtro), os argumentos do Fiscal não devem 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:

Portanto, é de suma importância o transporte de resíduos ou de produtos acabados, o frete de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica, bem como os serviços de movimentação interna de produto

acabado e o serviço de agenciamento de cargas (com finalidade de otimizar o custo no transporte), pois são essenciais ao processo produtivo da empresa.

Por essa razão, tais serviços e fretes devem ser reconhecidos e os créditos deles oriundos validados pelo fisco.

Defende então o direito aos créditos relativos a despesas com serviços de manutenção de balanças e de pintura industrial (destaques no original):

Os Serviços de manutenção de balanças e pintura industrial foram glosados pela i. Fiscalização por entender que tais serviços não fazem parte do processo produtivo.

O serviço de pintura industrial refere-se a jateamento e pintura no rotor e cone da caldeira, durante o processo produtivo, já o serviço de manutenção de balanças refere-se a manutenção das balanças de cana de açúcar e/ou do produto acabado. Tais fatos se comprovam na Descrição do Processo de Açúcar, itens 1.1 e 1.30 em anexo.

Veja-se que as glosas efetuadas sobre a base fiscal do 1º trimestre de 2016 quanto a serviços, em sua grande maioria, refere-se a manutenção de balanças.

No entanto, esses serviços não estão desacoplados do processo produtivo da Manifestante, como descreve o Termo de Verificação Fiscal.

As balanças são parte muito importante dentro do processo produtivo, sendo utilizadas não apenas no mero 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 próprio caldo nas inúmeras fases do processo produtivo.

Como visto, tanto a manutenção das máquinas e equipamentos (balanças), quanto os serviços de pintura industrial 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 durabilidade.

Cita jurisprudência e conclui dizendo que “por essa razão, tais atividades devem ser reconhecidas e os créditos oriundos desses serviços”.

Contesta as glosas de créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado, nos seguintes termos (destaques no original):

f) Máquinas e Equipamentos – vinculados a centros de custo Consoante se infere da parte final do Despacho combatido, o Sr. Fiscal menciona que os bens vinculados aos centros de custos e que supostamente não estariam ligados ao processo produtivo, como por exemplo na área administrativa, não permitem a apuração de créditos.

Fala-se aqui da apropriação de créditos referentes aos seguintes centros de custo: Recepção de Cana, Armazém de Etanol, Análise e Cont. Quím., Sistema Água Efluentes, Casa de Bombas, Laboratory Control, R&D Brasil e Maintenance.

Quanto a esses itens, tem-se que a recepção da cana, trata-se da primeira etapa do Processo Produtivo de Açúcar (Doc. 04), em específico no item 1.1 que assim determina:

1.1 Pesagem da Cana: A matéria-prima proveniente da lavoura é transportada por caminhões e ao chegar à área industrial 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 do peso líquido, portanto temos 02 balanças rodoviárias nesta etapa.

O Armazém de Etanol, por sua vez, integra o Processo Produtivo do Etanol, na última etapa do procedimento de fermentação, assim definido:

g) Armazenagem do etanol: O etanol produzido, hidratado e anidro, são quantificados através de medidores de vazão ou tanques calibrados e enviados para armazenagem em tanques de grande volume, situados em parques de tanques, onde aguardam sua comercialização e posterior remoção por caminhões.

Por conseguinte, o Centro de Custo de Análise e Cont. Quím., está vinculado a todo o processo produtivo de Açúcar, Etanol e Álcool, conforme abaixo discriminado:

a) Processo de Açúcar: 1.10 Sulfitação: Ao caldo aquecido é incorporado o dióxido de enxofre proveniente da queima do enxofre em fornos rotativos, com a finalidade de eliminar as partículas corantes do açúcar final, sendo retida em sua maioria na etapa de decantação. Esta etapa é composta por 04 conjuntos de forno rotativo, câmara de sublimação, camisa de resfriamento e coluna de sulfitação.

Temos opção de adicionar caldo filtrado na entrada das colunas de sulfitação. 11 Calefação: Consiste em adicionar ao caldo sulfitado uma quantidade de sacarato de cálcio ou leite de cal para neutralização do pH, favorecendo a formação de flóculos, auxiliando na decantação das sujidades. O sistema é composto de 02 tanques de caldo caleado. O sacarato de cálcio é formado da mistura do leite de cal com xarope, caldo ou água. Também temos opção de dosar ácido fosfórico no tanque de caldo caleado n.º 2, ao invés do tanque de caldo primário/secundário, se necessário. Conforme opção do processo pode ser adicionado caldo filtrado no tanque 02 de caldo caleado.

b) Processo de Etanol: No mesmo sentido, está presente em todo o processo de tratamento do Caldo – item 6 - da Descrição do Processo de Etanol em anexo (Doc. 05).

E por fim, c) Quanto ao processo de Biorigin (Doc. 03): Igualmente, está presente em toda a etapa de produção, disposta no item 2. Produção da Descrição do Processo Biorigin em anexo.

Não fosse suficiente, o R&D Brazil trata-se do centro de pesquisa e desenvolvimento do açúcar – Processo Biorigin –, assim como o Maintenance, centro de custo responsável por toda a manutenção do processo produtivo da Biorigin.

Desta feita, não há que se falar em apropriação de créditos não previstos pela legislação tributária, uma vez que, consoante comprovado pela presente Manifestação e descritivo detalhado dos processos produtivos, as máquinas e equipamentos vinculados aos centros de custos estão diretamente relacionadas ao processo produtivo da Manifestante, representa efetivo custo à contribuinte e está absolutamente ligado ao objeto social da empresa.

Ademais, caberia a Fiscalização o ônus de comprovar que as rubricas registradas contabilmente são indevidas, não simplesmente glosar os créditos com base em frágeis alegações de que não estariam ligados diretamente a produção. Nesse sentido, é o entendimento da ementa abaixo colacionada:

Transcreve ementa que entende corroborar seus argumentos e conclui:

Sendo assim, merecem ser canceladas as glosas quanto aos pontos acima elencados.

Inicia novo tópico, “4. 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”.

Cita doutrina e jurisprudência que entende robustecerem 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, “5. DAS PROVAS”, diz:

A Manifestante pretende provar todo o alegado por meio das provas documentais já acostadas ao presente processo, e ainda outras que se façam necessárias para a comprovação do direito aqui defendido.

Pugna, então, pela possibilidade de apresentação de novos documentos, acaso necessário, a fim de garantir o efetivo atendimento do princípio da verdade material, conforme exposto anteriormente.

Por fim, apresenta seus “PEDIDOS”:

Diante do exposto, requer digne-se essa r. DRJ em receber e processar a presente Manifestação de Inconformidade para o fim de, reconsiderar o Despacho Decisório nos pontos ora combatidos, reconhecendo-se, a legitimidade dos créditos ora postulados, relativos ao 1º Trimestre do ano-calendário de 2016, e sua posterior restituição, devidamente atualizados pela Taxa Selic.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

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: 01/01/2016 a 31/03/2016

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. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. 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.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual, em síntese, alega preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, repisa as alegações da manifestação de inconformidade, discorre sobre o processo produtivo da recorrente, sustenta a necessidade de conversão do julgamento em diligência e o direito ao crédito e reversão das glosas sobre:

- (I) Bens utilizados como insumo - óleo diesel e embalagens;
- (II) Serviços utilizados como insumo - transporte interno, transporte de torta de filtro, análises técnicas e manutenção de balanças;
- (III) Encargos de Depreciação ou Aquisição/Construção sobre Bens do Ativo Imobilizado e
- (IV) Dispêndios com agenciamento de cargas quanto ao frete em operações de venda.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade da decisão recorrida 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 seguintes glosas do crédito das contribuições:

- (I) Bens utilizados como insumo - óleo diesel e embalagens;
- (II) Serviços utilizados como insumo - transporte interno, transporte de torta de filtro, análises técnicas e manutenção de balanças;
- (III) Encargos de Depreciação ou Aquisição/Construção sobre Bens do Ativo Imobilizado e
- (IV) Dispêndios com agenciamento de cargas quanto ao frete em operações de venda.

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 expresso 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 expresso (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 de 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 seqüência referida no Recurso Voluntário.

1 Bens utilizados como insumo - óleo diesel e embalagens;

Segundo consta no 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. 623/628), 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 laço 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 vênha, 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.

2. Bens utilizados como insumo - óleo diesel

Segundo consta no 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.

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

Segundo consta no Despacho Decisório, não foram considerados como direito ao crédito os serviços de manutenção de balanças, serviço de pintura industrial, transporte de torta de filtro e transporte interno de açúcar, por entender-se que esses serviços não foram aplicados ou consumidos no processo de fabricação, tratando-se de limpeza, manutenção balanças utilizadas antes do ingresso do insumo na indústria e transportes de resíduos ou de produtos acabados após o encerramento da produção.

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 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 tratam 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”, 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 e **agenciamento de cargas**.

Segundo consta no 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 ESTABELECIMENTOS. 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.

Quanto às despesas incorridas quanto ao agenciamento das cargas, alega a recorrente que os fretes incorridos pela Recorrente carecem de uma quantia enorme de cuidados para a preservação da qualidade de seu produto, que é exigida por seus compradores e também por entidades reguladoras e com o agenciamento de cargas busca-se não somente uma otimização daquele frete, mas também a viabilidade quanto ao estudo logístico e emprego e de tais cuidados, intrínsecos à manutenção da qualidade de seu produto.

Entendo que dispêndios com agenciamento de cargas não é indispensável nem essencial ou relevante para a produção de bens e prestação de serviços da Recorrente não correspondendo a nenhum dos critérios para ser classificado como insumo, bem como não se trata de despesas com frete e armazenagem nas operações de venda.

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

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 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:

Os centros de custos para apropriação de créditos sobre máquinas e equipamentos entendidos como não ligados diretamente a produção foram: “Recepção de Cana, Armazem de Etanol, Análise e Cont. Quím., Sistema Agua Efluentes, Casa de bombas, Laboratory Control, R&D Brazil e Maintenance” listados no arquivo “GLOSAS 1T16” planilhas “GLOSAS BENS DEPRECIÇÃO e GLOSAS AQUISIÇÃO”.

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:

Cumprе 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 à 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)

(...)

§1º 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.

No que tange à realização de diligências, os artigos 18 e 29 do Decreto 70.235 de 1972 revelam que estas devem ser determinada pela autoridade julgadora apenas quando entender necessárias e imprescindíveis à formação da sua convicção. Portanto, a diligência não pode ser utilizada como um meio para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos.

De igual forma é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."(grifos meus)

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.

Assinado Digitalmente

Marcos Antonio Borges