



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10825.900005/2016-60</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.455 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AÇUCAREIRA QUATÁ S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

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 servem 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.

PROVA. CREDITAMENTO. ÔNUS

O ônus da prova, segundo inteligência do CC cabe a quem alega. No caso em tela, por tratar-se de creditamento da COFINS e PIS, cabe ao contribuinte a prova de seu direito.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

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 PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

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.

EMBALAGENS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO.

Embalagens que fazem parte do processo de armazenamento e transporte do produto produzido pela Recorrente, dado a sua essencialidade para

transporte e comercialização, sendo relevante e essencial para considerar produto final, são passíveis de creditamento.

#### ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO OU AQUISIÇÃO SOBRE BENS AO ATIVO IMOBILIZADO. CREDITAMENTO

Inteligência do inciso VI, do artigo 3º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 prevê creditamento em custos de depreciação e ou aquisição sobre bens ao ativo imobilizado.

Solução de Consulta nº 71/2008. “A entrada de um bem no ativo imobilizado tem como condição básica a expectativa de permanecer no patrimônio da pessoa jurídica por mais de 12 meses com a finalidade de ser utilizado na manutenção das atividades da pessoa jurídica.”.

Possibilidade da tomada de créditos é a depreciação ou a amortização dos bens incorrida no mês, ou ainda, o efetivo custo de aquisição integralmente considerado. Tais créditos decorrem dos equipamentos e outros bens destinados a fabricação (participação no processo produtivo) de produtos destinados a venda, a prestação de serviços ou a locação para terceiros”.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter a glosa de embalagens quanto a pallets de madeira, caixa de papelão, filme polietileno e container big bag, bem como reverter a glosa com a depreciação sobre máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado utilizados no processo produtivo da empresa na análise e controle químico; sistema de água e efluentes; casa de bombas e controle laboratorial. Vencido o conselheiro Fábio Kirzner Ejchel que entendia pela manutenção da glosa por discordar que essas atividades fazem parte do processo produtivo da empresa; e b) para manter as glosas sobre: o óleo diesel utilizado na fase agrícola, nos termos da Súmula CARF nº 189; quanto aos serviços de análise técnica e de manutenção/operacionalização de balanças, por configurarem insumos essenciais ao processo produtivo; ao frete intercompany na transferência de insumos entre estabelecimentos da recorrente e ao frete na operação de venda quando suportado pela recorrente. Vencida a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa que entendia pela reversão dessas glosas.

*Assinado Digitalmente*

**Wilson Antonio de Souza Correa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem relatado adoto o Relatório elaborado pela DRJ de origem, até seu julgamento, eis que objetivo, sucinto e esclarecedor que nos informa:

### Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos do PIS não cumulativo do 2º trimestre de 2012, vinculados a receitas de exportação, no valor de R\$ 526.069,76, 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\$ 494.153,70, e homologou as declarações de compensação até o limite do direito creditório reconhecido, restando assim uma DCOMP parcialmente homologada. Os fundamentos da decisão encontram-se no Termo de Verificação Fiscal de fls. 120/133 e nas planilhas que o complementam (fls. 134/182).

Inicialmente o Auditor-Fiscal informa que a ação fiscal teve por objeto a análise dos créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins apurados pela contribuinte no período de janeiro/2012 a março/2014, refere-se ao pedido de que trata o presente processo e aos valores mensais dos créditos indicados no PER, indica os Dacon relativos ao período em exame e apresenta um quadro demonstrativo dos créditos neles informados pela contribuinte. Informa ter utilizado em suas análises as informações constantes na EFD-Contribuições, na Escrituração Contábil Digital (ECD) e nas “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, 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 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 das fichas 06A do Dacon, e passa então à análise das bases de cálculo.

Informa não ter sido glosado nenhum valor relativo aos créditos sobre **bens adquiridos para revenda**.

Trata a seguir dos **bens utilizados como insumos e dos 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.

Esclarece sobre as despesas com aquisição de cana de açúcar:

A aquisição dos produtos agropecuários que geram o direito de créditos presumidos, por ser efetuada de pessoa física ou com suspensão, não gera direito ao desconto de créditos calculados na forma dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, conforme disposto no inciso II do § 2º destes artigos. A cana de açúcar (NCM 12129300) tem a incidência suspensa no caso de venda para produção do açúcar de acordo com o inciso III do artigo 9º da Lei 10.925/2004 e para a produção do álcool, a suspensão está prevista no artigo 11 da Lei 11.727/2008. Assim, as aquisições da cana de açúcar não geram os créditos previstos nos incisos II dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

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 foram glosados os créditos calculados sobre despesas com bens ou serviços que, por não serem diretamente aplicados na produção do bem destinado à venda, não se enquadram no conceito de insumo estabelecido na legislação em vigor.

Cita 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. Informa 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.

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

Tratando dos créditos apurados sobre despesas com **energia elétrica**, menciona sua base legal e diz que não foram aceitas como geradoras de crédito as despesas constantes das notas fiscais emitidas pelas empresas do grupo Lorenzetti, Açucareira Zillo Lorenzetti S/A e Usina Barra Grande de Lençóis S/A. A este respeito, esclarece que:

- a comercialização de energia elétrica é regulamentada pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL através da Convenção de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE;
- a comercialização pelo produtor independente de energia elétrica só foi possível após com a regulamentação dada pela Portaria 185/2013 do Ministério das Minas e Energia, com vigência a partir de 01 de fevereiro de 2014;
- anteriormente a comercialização era feita apenas com concessionárias de energia com preço e volumes controlados.

Quanto às despesas com aluguéis de **prédios, máquinas e equipamentos** e às despesas de **armazenagem e frete nas operações de venda**, informa que os créditos apurados pela contribuinte foram integralmente aceitos.

Trata então dos créditos calculados sobre **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, podendo, opcionalmente, ser utilizado como base de cálculo o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição do bem. 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.

Referindo-se a **Devoluções, ajustes de créditos e rateios**, informa:

Foram feitos ajustes nos créditos com acréscimo e redução na planilha “2012”. São valores ajustados em razão do Regime Tributário de Transição – RTT. Esses ajustes, bem como os percentuais de rateios foram mantidos da forma apresentada e calculada pela empresa. Houve devoluções, principalmente amulação parcial de vendas de energia elétrica. (destacamos)

Relaciona as **glosas** que foram efetuadas (destaques no original):

Da análise dos arquivos magnéticos apresentados pela empresa e com base nos fundamentos legais expostos, diversos itens constantes nas planilhas não estão de acordo com as permissões legais para apropriação de créditos de PIS e Cofins, não se enquadrando nas previsões apontadas acima. Após essa análise a fiscalização elaborou anexos com os itens contidos nas respectivas planilhas apresentadas que foram objeto de glosas.

### 1. Bens utilizados como insumo

Foram glosados os seguintes itens descritos na coluna “D. Material” da planilha “02.1” do arquivo “Apuração 2013”:

UREIA, EFLUENTES, ALGICIDA / BACTERICIDA AT 8830, ANTI-ESPUMANTE P/CAIXA LAVADOR DE GAS, ANTI-INCRUSTANTE HYPERSPERSE MSI310, BACTERICIDA QUATERMOL 80/BACTOL Q 80%, BETZ FOODPRO FBC9886, BETZ STEAMATE NA1321, BIOCIDA OXIDANTE HYPOCAL, CARBONATO DE SODIO (BARRILHA), CLORETO DE SODIO (GROSSO) INDUSTRIAL, BIG BAG 85X95X180CM C/LINER P/LEVEDURA, BIG BAG 87X87X120CM C/LINER P/LEVEDURA, BIG BAG 87X87X120CM S/ VAL. P/LEVEDURA, BIG BAG CIRCULAR C/LINER P/LEVEDURA, CAIXA DE PAPELÃO MACROGARD 386X286X642, CAIXA PAPELÃO BIORIGIN 1,00 X 1,20X 1,35, CAIXA PAPELÃO BIORIGIN-370 X 320 X 390, COLA ANTIDERRAPANTE PARA PALETIZAÇÃO, FILME POLIETILENO STRETCH 1350MM BX DENS, FILME POLIETILENO STRETCH 500MM BX DENS, FITA ADESIVA BRANCA 48MM X 100M, FITA ADESIVA TP CREPIL BRANCO 80MM 20M, FITA LACRE P/EMPACOTAMENTO MOD. C2467, FIVELA FIXO A/C CINTA SC19 ASTRO F19, LACRE DE SEGURANCA BIG BAG, LINHA COSTURA 100% POLIESTER BRANCA, MATISA DRX2 NR.25 AGULHA P/MAQ.COST., PALLET MADEIRA EM PINUS ELLIOTTISI,2X0,8, PALLET PBR 1000X1200MM 9 DE 75X100X145, PALLET PBR 1000X1200MM 9 DE 80X130X100, PALLET PBR 1100X1300MM 9 DE 80X100X120, PAPELÃO DE PROTEÇÃO 1000X1200MM, PAPELÃO DE PROTEÇÃO 1200 X 1400 MM, PAPELÃO PROT. BASE PALLET 1166X960X200MM, ROTULO BRANCO 140X200 P/SACARIA, ROTULO BYE 38 P/ LLC PTI LOGISTIKA, ROTULO DESPALETIZAÇÃO - VERSAO INGLES, ROTULO DESPALETIZAÇÃO - VERSAO PORTUGUES, ROTULO ESPANHOL 13X20CM P/ ACTIVEMOS, ROTULO HICELL, ROTULO LATERAL P/PALLET BIORIGIN, ROTULO P/BIG BAG DE PRODUTO BREWCELL, ROTULO P/BIG BAG DE PRODUTO NUTRICELL, SACO POLIETILENO PELBD LISO TRANSP, SACO POLIETILENO PELBD LISO AZUL, SPIN PS-12/AZU PRESILHA 140 MM NYLON 6.6, SUPERLACO TIPO “C” 6X25 3/4”X3600MM, TAMPA P/PALLET EM EUCALIPTO 1000X1200MM, ANTI-INCRUSTANTE FLOCON 135, POLIMERO LIQ. POLYFLOC AE1115P BETZ, ACIDO CLORIDRICO CONCENTR.TEOR HCL 33%, OLEO DIESEL C/ CREDITO, OLEO DIESEL S-500 C/ CREDITO, SODA LIQUIDA, SULFATO ALUM.GRANULADO CONF.ESP-0606.

*No anexo “Glosas Insumos 1Trim2012” estão listados os itens glosados.*

### 2. Serviços utilizados como insumo

Os itens contendo as descrições abaixo foram objeto de glosa no arquivo “Apuração 2012”, planilha “03” na coluna “Nome Fornecedor”:

\*antonio sola magalhaes – me, brasif s/a exportacao importac, datapro-processamentos de dado, euclides renato garbuio, hidro pipe tubos e conexoes lt, jaguar componetes industriais, johnson controls be do brasil, kcal service ltda-me, plansat planej. agropec. Topog, sartorius do brasil ltda, sebastiao alves mecanica – epp, toledo brasil ind. balancas lt, SILVIO RICARDO DE OLIVEIRA – ME”.

*Estão relacionados no anexo “Glosas Serviços 1Trim2012”.*

### 3. Despesas de Energia Elétrica e Térmica

Foram glosadas as despesas de energia elétrica adquirida das empresas Açucareira Zillo Lorenzetti S/A e Usina Barra Grande de Lençóis S/A, onde estão instaladas as filiais produtoras de biogirin. As aquisições estão listas no anexo “Glosas Energia Elétrica 1Trim2012”.

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

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., Sist.agua efluentes, Casa de bombas, Laboratory control ou não identificados. Anexo “Glosas Depreciação 1Trim2012”.

Aquisição: glosadas as aquisições identificadas como bens do grupo instalações, máquinas, equipamentos, veículos e outros apropriados nos centros de custos: Análise e cont.quím., armazen.alcool, armazen.de ac.cristal, faturamento e exp., Saúde e seg trabalho, Sistema de efluentes, sist..agua efluentes, casa de bombas, Laboratory control. Anexo “Glosas Aquisição 1Trim2012”.

Apresenta quadro demonstrativo com os valores totais glosados por mês e linha do Dacon (bases de cálculo) e com a apuração dos créditos glosados a cada mês:

Linha	Rubrica (Ficha 06A)	abr/12	mai/12	jun/12
2	Bens Utilizados como Insumos Glosas Insumos 2Trim2012	554.502,18	625.787,12	585.679,82
3	Serviços Utilizados como Insumos Glosas Serviços 2Trim2012	97.024,00	29.839,37	82.716,42
4	Despesas de Energia Elétrica e Térmica, Inclusive Vapor Glosas Energia Elétrica 2Trim2012	37.114,65	56.291,42	18.563,92
9	Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Encargos de Depreciação) Glosas Depreciação 2Trim2012	12.859,33	12.859,04	12.859,37
10	Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Aquisição ou Construção) Glosas Aquisição 2Trim2012	322.389,75	322.812,18	326.772,15
14	BASE DE CÁLCULO DAS GLOSAS	1.023.889,91	1.047.589,13	1.026.591,68
	Percentuais rateio para o Mercado Externo	68,34%	61,61%	57,39%
	BASE CÁLCULO DAS GLOSAS VINC. AO M.EXTERNO	699.726,36	645.419,66	589.160,97
	GLOSAS PIS - Alíquota de 1,65%	11.545,48	10.649,42	9.721,16

Por fim, apresenta suas conclusões:

Dos créditos vinculados ao mercado externo, apurados pela empresa, foram deduzidos R\$ 138,91 em maio e R\$ 557,56 em junho, sendo R\$ 526.069,76 objeto do pedido de ressarcimento, sem declarações de compensação vinculadas. Na análise desse processo referente a PIS do 2º trimestre de 2.012 o resultado apurado foi::

Pedido Ressarcimento	Abril/2012	Maior/2012	Junho/2012	2º Trimestre 2012
Processo 10825.900005/2016-60				
Créditos apurados pela empresa	182.172,34	183.326,59	161.627,30	526.766,23
Glosas da fiscalização	11.545,48	10.649,42	9.721,16	31.916,07
Créditos apurados na fiscalização	170.626,86	172.677,17	151.546,14	494.850,17
Parcela deduzida pela empresa e mantida	0,00	138,91	557,56	696,47
Crédito Deferido	170.626,86	172.538,26	150.988,58	494.153,70

Informa ainda que:

Os créditos apurados pela fiscalização, no total de R\$ 494.153,70, vinculados às receitas de exportação, contidos neste pedido de ressarcimento de PIS, foram informados no sistema informatizado da Receita Federal, SCC – Sistema de Controle de Créditos e Compensações, para prosseguimento do fluxo eletrônico, podendo a empresa apresentar manifestação de inconformidade após o recebimento e ciência do Despacho Decisório emitido eletronicamente.

O presente Termo de Verificação Fiscal, juntamente com os anexos, que foi anexado no Sistema de Controle de Créditos e Compensações – SCC, está sendo enviado pela fiscalização à empresa em meio digital gravado em mídia não regravável – CD, autenticados no SVA (Sistema Validador e Autenticador de Arquivos Digitais) para ciência do resultado da ação fiscal neste processo.

Fica ressalvado o direito de a Fazenda Nacional, ao realizar verificações posteriores, cobrar o que for devido em razão dos fatos, circunstâncias e elementos não verificados e/ou não conhecidos nessa oportunidade.

E para constar e surtir os efeitos legais encerra-se o presente procedimento fiscal e lavra-se o presente Termo, cuja ciência se dará pela via postal – AR (Aviso de Recebimento).

Às fls. 134/182 a fiscalização juntou planilhas nas quais estão relacionados todos os itens que foram glosados.

Cientificada em 24/05/2016 (fl. 188), no dia 22/06/2016 a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 03/53, acompanhada de documentos (fls. 54/88).

Após alegar tempestividade, faz breve descrição dos fatos na qual refere-se a seu objeto social, ao fato de estar sujeita ao PIS no regime não cumulativo, ao pedido de ressarcimento apresentado e ao Despacho Decisório proferido, bem como a seu entendimento de que o mesmo estaria equivocado.

Em tópico intitulado “**3. DO DIREITO**”, que divide em vários sub tópicos, 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, 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 um fluxograma de seu processo produtivo e conclui:

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.

Ainda neste sub-tópico, 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, 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 (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 item, “**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. 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 do produto, se faz 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 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 citada 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 à contestação das glosas relativas aos serviços utilizados como insumos, inicia o subtópico “**3.3.3.1. Serviços de hidrojateamento**”, no qual contesta as glosas sobre as despesas com tais serviços.

Diz que é um serviço de extrema importância no processo produtivo, por manter “a fábrica funcionando em sua plena eficiência, eliminando quaisquer obstruções”; que consiste na utilização da “pressão para limpar e retirar placas de resíduos, tais como crostas de resina, açúcar, concretos e iodios”, sendo este serviço “utilizado, por exemplo, no exaustor do secador, caixas de evaporação da fábrica de açúcar, entre outros”. Invoca a “Solução de Consulta n. 81, de 17 de fevereiro de 2011”, cuja ementa transcreve. 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.

No subtópico seguinte, “**3.3.3.2. Serviços de Transporte Interno**”, defende os créditos relativos a despesas com tais serviços, dizendo inicialmente 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(sic).

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:

Transcreve parcialmente o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e prossegue:

**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.** (negrito no original)

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.

Em novo subtópico, “**3.3.3.3. Serviços de Análise Técnica e Manutenção de Balanças**”, contesta as glosas relativas a estas despesas. Diz:

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, itens 1.1 e 1.30 em anexo.

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.

Alias, 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, basicamente, que o motivo apontado pela fiscalização para tais glosas não encontra respaldo na legislação de regência. Afirma que a autorização legal para os créditos sobre despesas com energia elétrica não faz “menção quanto à prestadora do serviço ser concessionária ou produtora independente de energia elétrica”, e que, portanto, a fiscalização teria criado uma vedação ao creditamento que não existe na legislação. Conclui:

Destarte, a Lei 10.833/2003 é clara quando estabelece a possibilidade da pessoa jurídica creditar-se da energia elétrica consumida em seu estabelecimento, inclusive sob a forma de vapor, independentemente de ser concessionária ou produtora independente de energia elétrica.

Diante disso, pelo princípio da legalidade, merecem ser reconhecidos os créditos oriundos das despesas de energia elétrica contidas nas notas fiscais em anexo.

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 discorrido 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 sub-tópico, “**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”. Cita 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.

Por fim, apresenta seus “**PEDIDOS**”:

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 PIS/Pasep Não Cumulativo-Exportação**, referentes ao 2º trimestre do ano-calendário de 2012, e, por

consequente, HOMOLOGAR INTEGRALMENTE as Declarações de Compensação (DCOMP) transmitidas no mesmo período, face a lisura dos procedimentos adotados e por ser medida de mais lúdima 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; e também, pelos mesmos fundamentos, requer a suspensão da exigibilidade relativa ao processo de cobrança (débito) relativa à parcela não suficiente para compensar os débitos informados através do PER/DCOMP nº **25714.13399.041113.1.3.08-1225**, porquanto perdurar o presente processo administrativo e, em sendo encerrado o processo favoravelmente à Manifestante, seja definitivamente extinto o respectivo débito, homologando-se integralmente as compensações realizadas, nos termos do art. 156, II, do CTN;
- b) oportunidade para a produção das provas apontadas e justificadas na presente manifestação, inclusive complementarmente, sob pena de nulidade.

Consta ainda dos autos, fls. 191/200, cópia de Mandado de Intimação por meio do qual o Sr. Coordenador-Geral da CocaJ foi cientificado de sentença proferida em mandado de segurança, na qual foi determinado à referida autoridade a imediata “distribuição dos processos administrativos fiscais, conforme elencado às fls. 5/6 (peça de ingresso), à(s) respectiva(s) DRJ(s)”.

Em cumprimento à referida ordem judicial, no dia 21/10/2019 o presente processo foi distribuído a este relator, juntamente com outros 17 processos da interessada e 10 processos de outra empresa do mesmo grupo, Usina Barra Grande de Lençóis S/A.

Em sessão realizada no dia 28 de novembro de 2019 foi exarado o Acórdão sob nº 14-102.763 pela 11ª Turma da DRJ/RPO, onde, por unanimidade de votos julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo o direito creditório no importe de R\$ 8.054,89, revertendo as glosas que recaíram sobre bens utilizados como insumos (soda e sulfato de alumínio), sobre serviços utilizados como insumos (hidrojateamento) e sobre aquisições de energia elétrica.

Por TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM a Recorrente teve ciência do Acórdão supramencionado por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 27/01/2020, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72. Ciência esta realizada por seu procurador 351.006.768-17 - MATEUS HENRIQUE LOPES JULIO.

No dia 21/02/2020 aviou o presente remédio recursivo, com suas razões.

Eis, em síntese o relato dos fatos.

Passo ao voto.

## VOTO

Conselheiro **Wilson Antonio de Souza Correa**, Relator.

### 1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

### 2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

### 3. DIREITO

#### 3.1. Direito ao crédito de PIS/COFINS – princípio da não cumulatividade

Alega que diante das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, foi instituída a sistemática da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, com o objetivo primordial de promover a redução da carga tributária, buscando a desoneração pelo pagamento dessas contribuições. E, que as contribuições PIS/COFINS, incidem sobre o faturamento ou receita.

Aponta doutrina referente a não cumulatividade de Sacha Calmon.

Alega que o artigo 3º das supramencionadas leis trazem a regra matriz para a não-cumulatividade em comento, bem como as diretrizes para que os contribuintes possam aproveitar os créditos da contribuição ao PIS e da COFINS referentes a aquisição de bens e serviços. E, que o artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 “prevê que o saldo credor das contribuições para o PIS e a COFINS, acumulados em cada trimestre do ano-calendário, poderá ser objeto de compensação de débitos próprios de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, bem como objeto de ressarcimento em dinheiro”.

Que diante do histórico legal apontado, diante dos fatos adiante narrados observar-se-á que o Acórdão anatematizado e o lançamento estão equivocados.

### 3.2. O conceito de insumo para fins de créditos de contribuição ao PIS e COFINS

Nesse tópico, sintetizo que a Recorrente faz um histórico dos fatos ocorridos quanto ao lançamento e o julgamento ora objurgado, traçando um paralelo com o Resp nº 1.221.170/PR, cuja relatoria da Ministra Regina Helena Costa, que trata da essencialidade e relevância dos insumos para o fim de creditamento do PI/COFINS.

A tese recursiva, em perfulgente trabalho, aduz que essencial é “tudo aquilo que for indissociável ao processo produtivo”, em relevante é “tudo aquilo que, embora prescindível à fabricação do produto ou à prestação do serviço, integre o processo produtivo, seja em decorrência de especificidades deste processo, seja em virtude de imposição legal à atividade produtiva desempenhada pela pessoa jurídica.”

Lembra a Recorrente da importância de se fixar do alcance dos termos adotados na decisão do STJ e, nessa seara alega:

(...)

A respeito do alcance dos termos adotados na decisão, vale destacar que, na ocasião, a Ministra Regina Helena Costa destacou que o critério da pertinência, referido em votos proferidos pelo Ministro Mauro Campbell, inclusive no voto-vogal que integrou o acórdão do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, seria restritivo, na medida em que limitaria o conceito de insumos aos bens e serviços aplicados na produção ou na execução do serviço, impedindo, por exemplo, o creditamento sobre gastos decorrentes de imposição legal. Por não entrever semelhante restrição no conceito de insumo, a Ministra Regina Helena Costa concluiu que deveria prevalecer o critério da relevância, sem prejuízo da essencialidade, quando presente.

(...)

À luz dos critérios adotados na referida decisão, o enquadramento do item no conceito de insumo deverá ser feito à luz de cada situação concreta, sem conclusões apriorísticas. **Nessa avaliação, o intérprete deverá levar em consideração as especificidades da atividade do contribuinte, bem como as características e funcionalidades dos itens utilizados nesta atividade.** (DN)

E, conclui:

- (i) O conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS, alcançado pelo STJ quando do julgamento do REsp nº 1.221.170, se torna **preceito de observância obrigatória**, sendo inviável a manutenção de qualquer entendimento tendente a restringir a sua aplicabilidade, como aquele assumido pelo Sr. Auditor-Fiscal no presente caso; e
- (ii) A aplicação do preceito firmado pelo STJ torna-se ainda mais imperiosa, quando observado o exposto reconhecimento de que “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**”.

### 3.3. O processo produtivo da Recorrente

Diz ser uma empresa agroindustrial, sendo o seu objeto social (i) industrialização e comércio de açúcar e álcool e outros produtos ou subprodutos derivados da cana-de-açúcar; (ii) produção e comercialização de produtos destinados à alimentação animal e humana; (iii) importação e exportação; (iv) produção e comercialização de energia elétrica; (v) prestação de serviços e representação de outras sociedades; (vi) participação em outras sociedades na qualidade de sócia cotista ou acionista; e (vii) toda e qualquer atividade relacionada com as anteriormente mencionadas.

Que seu processo produtivo é complexo, já que os insumos são submetidos a diversos processo, sendo eles:

- 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. • Em seguida, o líquido será aquecido pela segunda vez, decantado e peneirado com malha de nylon, para que sejam eliminadas as sujidades nele presentes. Ao final

deste processo, o lodo resultante da decantação, será novamente filtrado a fim de que seja recuperado o máximo de caldo possível.

- 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: Fl. 294

- 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 açucares 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. Para melhor elucidação do processo produtivo acima descrito, colacionamos o respectivo fluxograma:

(...)

Prosegue, ao finalizar a produção os itens são levados à comercialização mercado interno e externo, e no externo ainda apresenta a necessidade a realização dos serviços de embarque. E, assim conclui:

**Dessa forma, para o caso concreto, não há como restringir o conceito de insumos à determinadas fases/operações do processo produtivo para fins de tomada de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS**, motivo pela qual roga-se pelo deferimento dos créditos relativos aos insumos aplicados na fase industrial e, conseqüentemente, canceladas as glosas em questão.

### 3.4. Das glosas efetuadas

#### Embalagens

Alega que a Fiscalização e a DRJ entendem que é um processo posterior à fabricação e que não são incorporados ao processo produtivo.

Compulsando os autos vê-se que a decisão objurgada tem como parâmetro decisório o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 2018, que considera que não podem ser considerados insumos os gastos com embalagens utilizadas para o transporte de produtos acabados.

#### 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3 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. (destaques acrescidos)

Penso que o julgador administrativo não está submetido aos pareceres da COSIT/RFB, mas é 'escarvo da lei' (leia-se também escravo das decisões judiciais dos tribunais superiores, quando a decisão tiver efeito vinculante).

Na peça recursiva alega:

Porém, todas as embalagens fazem parte do processo de armazenamento e transporte do produto produzido pela Recorrente, que se dedica, repita-se, à

industrialização de açúcar e álcool. Tanto é assim que em nenhuma hipótese a embalagem retorna ao seu estabelecimento, sendo inequívoco que fazem parte do produto final, ao contrário do quando asseverado pelo v. acórdão recorrido.

A questão que ora se coloca é a de que, **para que os produtos fabricados pela Recorrente mantenham sua qualidade e conservação, é necessária a proteção viabilizada com os insumos (embalagens) adquiridos com essa finalidade**, tais como container big bag, pallet de madeira, caixa de papelão e filme polietileno.

As matérias em discussão abarcam o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre os custos/despesas incorridos com produtos utilizados em embalagens destinadas ao transporte de mercadorias, notadamente container, pallets de madeira, caixa de papelão e filme polietileno.

A Lei nº 10.637/2002 que instituiu o regime não cumulativo para o PIS, vigente à época dos fatos geradores do PER/DCOMP em discussão, assim dispunha, quanto ao aproveitamento de créditos:

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;

(...);

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.

(...);

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...);

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...).

Segundo o inc. II do art. 3º, os bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na fabricação de bens e produtos destinados à venda geram créditos das contribuições.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recurso repetitivo, que devem ser considerados insumos, nos termos do inc. II do art. 3º, de ambas as leis, os custos/despesas que direta e/ou indiretamente são essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica explorada pelo contribuinte.

Consoante à decisão do STJ "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".

Em face do entendimento do STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, autorizando seus procuradores à dispensa de contestar e de recorrer contra decisão desfavorável à União Federal, quanto ao conceito de insumos e respectivo direito de se aproveitar créditos sobre insumos, nos termos definidos naquele julgamento, observada a particularidade do processo produtivo de cada contribuinte.

No caso em tela a Recorrente é uma empresa agroindustrial, sendo o seu objeto social (i) industrialização e comércio de açúcar e álcool e outros produtos ou subprodutos derivados da cana-de-açúcar; (ii) produção e comercialização de produtos destinados à alimentação animal e humana; (iii) importação e exportação; (iv) produção e comercialização de energia elétrica; (v) prestação de serviços e representação de outras sociedades; (vi) participação em outras sociedades na qualidade de sócia cotista ou acionista; e (vii) toda e qualquer atividade relacionada com as anteriormente mencionadas.

Assim, os custos/despesas incorridos com produtos utilizados em embalagens, notadamente pallets de madeira, caixa de papelão, filme polietileno e container big bag, destinadas ao transporte de mercadorias utilizados nas suas atividades econômicas (agricultura, processamento/industrialização e comercialização) geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

Desta forma vejo com razão a Recorrente, devendo ser revertida a glosa quanto a pallets de madeira, caixa de papelão, filme polietileno e container.

### **Óleo Diesel**

Adoto a decisão da DRJ como minha, considerando que se trata de creditamento, onde ônus probante é da Recorrente e, nessa seara necessário é que a Recorrente comprovasse

quais são as outras máquinas movidas a óleo diesel, e quais as utilizações destas máquinas no processo produtivo.

Desta forma, faço minhas razões de negar a reversão da glosa as mesmas feitas pela DRJ:

#### Óleo Diesel

Os créditos calculados sobre aquisições de óleo diesel foram glosados sob o fundamento de que toda a usina funcionaria movida a vapor e, assim, o óleo diesel não seria utilizado como insumo.

A contribuinte contesta a glosa dizendo que o óleo diesel “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, exautores, tubos geradores, fábrica de álcool, açúcar e fábrica de levedura”.

Sendo movida a óleo diesel a pá carregadeira que movimenta a biomassa utilizada na produção de vapor, o qual, por sua vez, move toda a usina, é inegável que o óleo diesel utilizado na referida pá carregadeira se caracteriza como insumo do processo produtivo, com base no novo conceito de insumo estabelecido pelo STJ e nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018.

Entretanto, a contribuinte não disse que o óleo diesel é utilizado como combustível exclusivamente na pá carregadeira. Disse que “é o combustível utilizado em máquinas no processo produtivo, principalmente na pá carregadeira (...)”. Estabelecido, com base unicamente no que foi dito pela interessada, que o óleo diesel utilizado como combustível na pá carregadeira se caracteriza como insumo, seria necessário que a contribuinte esclarecesse quais são as outras máquinas movidas a óleo diesel, e quais as utilizações destas máquinas no processo produtivo.

Não apenas informasse quais são as outras máquinas, mas, também, juntasse documentação comprobatória, tanto no que diz respeito a estas máquinas, como no tocante à pá carregadeira. E caso estas outras máquinas (ou algumas delas) não sejam utilizadas diretamente no processo produtivo (como por exemplo, ônibus para transporte de funcionários, caso existam), seria necessário que segregasse as despesas com o óleo diesel utilizado nas máquinas empregadas no processo produtivo das despesas com aquele que é utilizado nas máquinas e veículos empregados em outras atividades da empresa, especialmente sabendo-se, como de fato se sabe, que o óleo diesel é um combustível de ampla utilização.

Recorde-se que o conceito de insumo estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica,

cumprindo à pessoa jurídica comprovar ter havido a devida segregação, sempre que esta se faça necessária.

É importante aqui destacar, a teor do já mencionado Parecer Normativo (itens 164 e 165), que nas hipóteses nas quais for possível o mesmo bem ou serviço ser considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não 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, observadas as normas específicas e as obrigações acessórias aplicáveis:

#### 14. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA

164. Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.

165. Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar 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, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis. (destaques acrescidos).

Observe-se que a necessidade de rateio e controles específicos na hipótese de atividades diversas já era prevista na legislação, como exemplificado no citado Parecer Normativo, pelo art. 35 da Lei nº 12.058, de 2009, e como refletido em Manifestações da Administração Tributária a exemplo da Solução de Consulta COSIT nº 486, de 25 de setembro de 2017 (DOU de 18/10/2017).

Desse modo, a interpretação do conceito de insumo trazida pelo julgado do STJ não exonerou a pessoa jurídica da obrigatoriedade de identificar e discriminar os créditos utilizados no regime da não-cumulatividade.

Assim, como da própria argumentação da interessada exsurge que existem outras máquinas, além da pá carregadeira, que utilizam o óleo diesel como combustível, e a contribuinte não chegou sequer a dizer quais são estas máquinas e qual sua utilização, nem tampouco a apresentar documentação comprobatória relativa à matéria, não há como afastar as glosas, uma vez que a contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório que lhe compete.

Portanto, sem razão a Recorrente, pelas razões acima.

#### **Serviços de análise técnica e balança contratados pela Recorrente**

Alega que:

- Os serviços de análise técnica e balanças contratadas pela Recorrente, geram direito a crédito de contribuição ao PIS e de COFINS, pois são essenciais ao seu processo produtivo.
- Que são utilizados pela Recorrente no seu processo industrial para descrição do material utilizado no sistema da empresa.
- Que os serviços tratam da manutenção em válvulas industriais, em motor elétrico industrial (torqueamento / destorqueamento de parafusos de acoplamento da moenda) e ainda serviços de manutenção em corpo do mancal do picador da moenda, sendo inequivocamente de suma importância para o processo produtivo da Recorrente, pois garantem a manutenção dos equipamentos utilizados diretamente na fabricação de seu produto final;
- Que a pesagem é essencial para o plano de segurança alimentar, onde até a sacarose da cana é determinada pela pesagem.
- Que as balanças são essenciais para valorar a qualidade da cana, em dois momentos distintos. Que para demonstrar isso requereu diligência e não foi acatada.

Como já dito, segundo o STJ "**o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**".

Também, não se pode desconsiderar a especificidade da atividade da Recorrente, onde, caso a decisão recorrida tivesse dúvida deveria realizar diligência.

Mas, ao que se tem nos autos é que a decisão anatematizada, quanto a manutenção das balanças considerou que a Recorrente 'não juntou nenhum documento apto a comprovar sua alegação e, examinando a planilha de glosas, denominada "GLOSAS SERVIÇOS 1TRIM2012" (fl. 132), constatamos que não é possível atestar a veracidade desta afirmação. Além disso, nem sequer procurou demonstrar a proporção entre a pesagem de cana de açúcar e o total.

A Recorrente diz que a manutenção das balanças é essencial pois:

Elas 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.

Compulsando autos, de fato, como disse a DRJ, não há nada comprovando a alegação.

Ao que me parece é sim essencial ao processo produtivo, mas não se tem nos autos provas do que se alega, que incumbe ao Recorrente, por se tratar de creditamento.

Quanto as balanças de laboratório, mesma sorte tem, pois entendo essencial, mas não há prova da alegação. E, nessa seara, escoro minha decisão no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, assim como a DRJ:

108. As normas contábeis atuais distinguem as fases de pesquisa e de desenvolvimento de ativos intangíveis gerados internamente à pessoa jurídica (ver itens 51 a 64 do NBC TG 04 (R3) – Ativo Intangível, do Conselho Federal de Contabilidade).

109. A fase de pesquisa é marcada por esforços da pessoa jurídica na busca de novos conhecimentos acerca de determinado tema de interesse. Acerca dessa fase mostra-se interessante salientar algumas disposições da citada NBC TG 04 (R3) – Ativo Intangível, do Conselho Federal de Contabilidade:

“55. Durante a fase de pesquisa de projeto interno, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros. Portanto, tais gastos devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

56. São exemplos de atividades de pesquisa:(a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento; (b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos; (c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e (d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

110. Nesses termos, evidentemente, os dispêndios da pessoa jurídica com pesquisa não podem ser considerados insumos para fins de créditos da legislação das contribuições porque não guardam qualquer relação com o processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

111. Por sua vez, a fase de desenvolvimento é aquela em que a pessoa jurídica efetivamente concentra seus esforços na construção de um ativo intangível cuja conclusão se mostra viável técnica e financeiramente e cuja exploração mediante uso interno ou venda se mostra possível e vantajosa, consoante as rígidas regras contábeis para reconhecimento de um ativo intangível em construção (item 57 da NBC TG 04 (R3), do CFC).

112. Segundo o item 59 da mesma NBC TG 04 (R3) – Ativo Intangível, do Conselho Federal de Contabilidade “São exemplos de atividades de desenvolvimento: (a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré produção ou pré-utilização; (b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam

nova tecnologia; (c) projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e (d) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados”.

113. Observa-se que os dispêndios com desenvolvimento podem objetivar a conclusão de novos ativos de uso interno (materiais, dispositivos, processos, sistemas, ferramentas, moldes, etc.) ou de ativos para venda (produtos ou serviços).

114. Nesse contexto, considerando o conceito de insumo estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça explanado neste Parecer Normativo, conclui-se que somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica ocorridos após o reconhecimento formal e documentado do início da fase de desenvolvimento de um ativo intangível que efetivamente resulte em:

- a) um insumo utilizado no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (exemplificativamente, um novo processo de produção de bem);
- b) produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros.

115. Isso porque nesses casos há um esforço bem-sucedido e os resultados gerados pelo desenvolvimento do ativo intangível (insumo do processo de produção ou de prestação ou o próprio produto ou serviço vendidos) se tornam essenciais à produção do bem vendido ou à prestação do serviço, já que passam a constituir “elemento estrutural e inseparável do processo” ou sua falta os priva de “qualidade, quantidade e/ou suficiência” (ver a análise geral sobre o conceito firmado na decisão judicial em comento ).

116. Diferentemente, os dispêndios com desenvolvimento de ativos intangíveis que não chegam a ser concluídos (esforço malsucedido) ou que sejam concluídos e explorados em áreas diversas da produção de bens e da prestação de serviços não são considerados insumos que permitem a apuração de créditos das contribuições.

Sem razão.

### **Transporte interno**

A razão dessa glosa é que os serviços de transporte interno, reclamado pela Recorrente, em verdade trata de “transportes dentro da indústria de produtos com a produção encerrada. E, em sua defesa recursiva diz a Recorrente de se tratar do transporte do produto acabado (açúcar, levedura, entre outros) e dos insumos (álcool, bagaço, palha, entre outros), cuja movimentação compõe o custo do processo produtivo, eis que se trata de movimentação de insumos que servirão para compor o seu produto final.

Desta forma, a defesa está contraditória, onde os serviços de transporte de produtos acabados não são considerados serviços utilizados como insumos, pois o conceito de insumo, segundo inteligência do STJ limita-se aos bens e serviços utilizados no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, não abarcando custos e despesas relacionados às demais atividades da pessoa jurídica, nem bens ou serviços utilizados após a finalização do produto.

Outra questão que impede a reversão da glosa é o fato de a Recorrente não ter segregado as despesas feitas com transporte de insumo com os produtos acabados.

Sem razão.

#### **Encargos de depreciação ou aquisição sobre bens ao ativo imobilizado**

Diz não haver obstáculo para reconhecer os créditos relativo ao ativo imobilizado, conforme inteligência do inciso VI, do artigo 3º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Fala ainda da questão, onde a Secretaria da Receita Federal do Brasil na Solução de Consultanº 71/2008 manifesta que: **“A entrada de um bem no ativo imobilizado tem como condição básica a expectativa de permanecer no patrimônio da pessoa jurídica por mais de 12 meses com a finalidade de ser utilizado na manutenção das atividades da pessoa jurídica.”**

Sustenta que “a aquisição de bens para o ativo imobilizado, por si só, não gera o direito ao crédito de contribuição ao PIS e de COFINS. O que possibilita a tomada de créditos é a depreciação ou a amortização desses bens incorrida no mês, ou ainda, o efetivo custo de aquisição integralmente considerado. Tais créditos decorrem daquelas máquinas/equipamentos e outros bens destinados a fabricação (participação no processo produtivo) de produtos destinados a venda, a prestação de serviços ou a locação para terceiros”.

Argumenta que “a pessoa jurídica poderá descontar créditos da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS relativos aos encargos com depreciação de bens e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado que efetivamente participem do processo produtivo da empresa. E por certo, a Recorrente assim o fez de acordo com a legislação.”

Trás julgado no CARF relativo à sua tese.

A decisão anatematizada diz que foram glosados os créditos relativos “às máquinas e equipamentos vinculados a centros de custos não ligados à produção” e lastreia seu julgado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018 e, com base nela aduz:

- a) RFB há muito admite créditos sobre bens ou serviços utilizados na manutenção de máquinas, equipamentos e outros bens que compõem o ativo imobilizado da pessoa jurídica, desde que se trate de máquinas, equipamentos ou outros bens diretamente utilizados na prestação de serviços a terceiros ou na produção de bens destinados à venda;
- b) estes créditos podem ser apurados como sendo relativos à aquisição de bens ou serviços utilizados como insumos, nos termos dos inc. II dos art. 3º das Leis

nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, se as respectivas despesas não se enquadrarem no disposto no parágrafo único do art. 48 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; ou

- c) em se tratando de despesas que se enquadrem no parágrafo único do art. 48 da Lei nº 4.506, de 1964, e, portanto, devam ser incorporadas ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, são admitidos os créditos previstos nos inc. VI dos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, calculados sobre os encargos de depreciação dos referidos bens, já acrescidos das despesas em comento;
- d) ao disciplinar no âmbito da RFB a aplicação da decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial 1.221.170/PR, a RFB emitiu o Parecer Normativo nº 5, de 2018, no qual, pronunciando-se sobre bens do ativo imobilizado e despesas com sua manutenção, consignou expressamente que no referido “Parecer Normativo são discutidos apenas os dispêndios que permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos”.

E conclui a DRJ

(...)

Por outro lado, caso as despesas se enquadrem no parágrafo único do art. 48 da Lei nº 4.506, de 1964, e, assim, sejam incorporadas ao ativo imobilizado, os créditos com base nos inc. VI dos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, **somente são admitidos caso os 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.** (DN)

O CARF tem posicionamento, até majoritário, onde a essencialidade da despesa para o creditamento é preponderante para reconhecê-lo.

Nesse sentido, me parece com razão a Recorrente, pois ao creditamento dos valores cuja origem são despesas com a depreciação sobre máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, deve os créditos serem reconhecidos.

### Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário aviado e dou-lhe parcial provimento para reverter a glosa de embalagens quanto a pallets de madeira, caixa de papelão, filme polietileno e container big bag, bem como reverter a glosa com a depreciação sobre máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado utilizados no processo produtivo da empresa na análise e controle químico; sistema de água e efluentes; casa de bombas e controle laboratorial.

É como voto.

Assinado Digitalmente  
**Wilson Antonio de Souza Correa**

