



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10825.900006/2016-12
ACÓRDÃO	3002-003.128 – 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: 01/10/2012 a 31/12/2012

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 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.

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.

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 dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas sobre i) aquisição de BIG BAGs, PAPELÃO DE PROTEÇÃO e FILME POLIETILENO STRETCH.

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 4º trimestre de 2012, vinculados a receitas de exportação, no valor de R\$ 2.375.527,70.

Analizada a pretensão, a autoridade competente proferiu Despacho Decisório no qual reconheceu parcialmente o direito creditório, no importe de R\$ 2.250.240,00. Os fundamentos da decisão encontram-se no Termo de Verificação Fiscal de fls. 144/157 e nas planilhas que o complementam (fls. 159/209).

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 16A do Dacon, e passa então à análise das bases de cálculo.

Informa não ter sido glosado nenhum valor relativo aos créditos relativos aos 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 aos 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. (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” do arquivo “Apuração 2012”:

No anexo “Glosas Insumos 4Trim2012” 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 “D.Material”:

Estão relacionados no anexo “Glosas Serviços 4Trim2012”.

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 biogirir. As aquisições estão listas no anexo “Glosas Energia Elétrica 4Trim2012”.

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 controle químico, Sistema de água e efluentes, Casa de

bombas, Laboratório de controle e Pesquisa e desenvolvimento – biorigin. Anexo “Glosas Imobilizado Depreciação 4Trim2012”.

Aquisição/Construção: glosadas as aquisições identificadas como bens do grupo instalações, máquinas, equipamentos, veículos e outros apropriados nos centros de custos: Veículos máquinas e equipamentos, Faturamento e expedição, Saúde e segurança do trabalho, Sistema de efluentes (vinhaça), Armazenagem de açúcar cristal, Armazenagem de álcool, Análise e controle químico, Sistema de água e efluentes, Casa de bombas, Laboratório de controle, Administrativo operações e Centro de distribuição_uqt. Anexo “Glosas Imobilizado Aquisição 4Trim2012”.

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:

Por fim, apresenta suas conclusões:

Dos créditos vinculados ao mercado externo, apurados pela empresa, foram deduzidos R\$ 75,02 em novembro e R\$ 4.270,61 em dezembro, sendo R\$ 2.375.527,70 objeto do pedido de ressarcimento, sem declarações de compensação vinculadas. Na análise desse processo referente a COFINS do 4º trimestre de 2.012 o resultado apurado foi:

Informa ainda que:

Os créditos apurados pela fiscalização, no total de R\$ 2.250.240,00, vinculados às receitas de exportação, contidos neste pedido de ressarcimento da Cofins, 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. 159/209 a fiscalização juntou planilhas nas quais estão relacionados todos os itens que foram glosados.

Cientificada em 01/04/2016 (fl. 217), no dia 03/05/2016 a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 261/296, acompanhada de documentos

(fls. 221/260).

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 ao Termo de Verificação Fiscal que o fundamentou, bem como a seu entendimento de que o mesmo 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, 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 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 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 relaciona os principais insumos utilizados em cada fase deste processo. Conclui:

Como se pode verificar, a água desmineralizada e a água tratada fazem parte dos insumos que serão utilizados para o processo produtivo do açúcar e do álcool.

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:

A Manifestante possui um centro de tratamento da água justamente por ela representar um insumo de relevância no seu processo produtivo, seja diretamente na produção do açúcar e do álcool, sendo ela utilizada para a consecução do vapor usado no processo produtivo. Sem o efetivo tratamento, a água em seu estado natural, 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 para o processo produtivo da Manifestante.

Em novo item, “c) Dos combustíveis utilizados – Oleo 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, 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 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 e conclui:

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, 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 e que será futuramente utilizada para integrar o produto final destinado à venda.

Inicia novo item, intitulado “e) Serviços de hidrojateamento, transporte interno de serviços de análise técnica e manutenção de balanças”, no qual contesta as glosas sobre as despesas com estes serviços.

Diz que o serviço de hidrojateamento consiste na “aplicação de um jato de água de alta pressão sobre uma superfície com a intenção de limpá-la ou desobstruí-la”, 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, dizendo que “se trata do transporte do produto acabado (açúcar, levedura, entre outros) e dos insumos (álcool, bagaço, palha, entre outros)” e que “referida movimentação compõe o custo do processo produtivo da Manifestante, eis que tratam-se de movimentação de insumos que servirão para compor o seu produto final”. Cita jurisprudência administrativa e conclui:

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.

Defende então o direito aos créditos relativos a despesas com análises técnicas e manutenção de balanças:

Já quanto a análise técnica, este termo é 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.

Veja-se 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. Serviços esses de suma importância para a manutenção dos equipamentos utilizados diretamente na fabricação do produto final da empresa.

Conclui:

Como visto, tanto a movimentação dos insumos internamente quanto a manutenção das máquinas e equipamentos da 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 transportar seus insumos bem como garantir a qualidade dos produtos

(manutenção dos equipamentos).

Por essa razão, tais atividades devem ser reconhecidas e os créditos oriundos desses serviços (transporte interno e manutenção) devem ser considerados pelo fisco.

No item seguinte, “f) Energia Elétrica”, contesta as glosas sustentando, basicamente, que o motivo apontado pela fiscalização para tais glosas não encontra respaldo na legislação de regência. Afirmar que a autorização legal para os créditos sobre despesas com energia elétrica não faz “menção quando 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 item, “g) Encargos de depreciação ou aquisição sobre bens do ativo imobilizado”, no qual menciona as glosas efetuadas pela fiscalização e afirma:

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

Contudo, ao contrário do entendimento do Sr. Fiscal, os bens fazem parte sim do processo produtivo da Manifestante. Corroborando com o dito, segue abaixo detalhamento dos bens e itens e sua influência direta na produção da empresa.

Veja-se:

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 sob encargos de depreciação e aquisição de bens do ativo imobilizado em tela.

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 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, “5. 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”:

Diante do exposto, requer seja recebida a presente Manifestação de Inconformidade para o fim de, reconsiderar o Despacho Decisório combatido, reconhecendo-se integralmente os créditos de COFINS postulados pela Manifestante referente ao 4º trimestre de 2012. Ainda, se necessário, requer a realização de diligências a fim de apurar os fatos ocorridos.

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: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. GLOSAS.

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

PROVA. MOMENTO. DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ÔNUS DA PROVA.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

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: 01/10/2012 a 31/12/2012

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.

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, consequentemente, não conferem direito a créditos da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE 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, 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 insumos: Óleo Diesel, Embalagens (container big bag, pallet de madeira, caixa de papelão e filme de polietileno),
- (ii) Serviços utilizados como insumos: Transporte interno;
- (iii) Créditos sobre bens do ativo imobilizado: Máquinas e equipamentos vinculados a centros de custos não ligados à produção.

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.

Quanto ao mérito a recorrente contesta as seguintes glosas do crédito das contribuições:

- (i) Bens utilizados como insumos: Óleo Diesel, Embalagens (container big bag, pallet de madeira, caixa de papelão e filme de polietileno),
- (ii) Serviços utilizados como insumos: Transporte interno;
- (iii) Créditos sobre bens do ativo imobilizado: Máquinas e equipamentos vinculados a centros de custos não ligados à produção.

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

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas

com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

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

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

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

1 Bens utilizados como insumo - embalagens;

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

UREIA, EFLUENTES, ALGICIDA / BACTERICIDA AT 8830, ANTI-ESPUMANTE P/CAIXA LAVADOR DE GAS, ANTI-INCRUSTANTE HYPERSPERSE MSB10, 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 SEGURANÇA BIG BAG, LINHA COSTURA 100% POLIESTER BRANCA, MATISA DRX2 NR.25 AGULHA P/MAQ.COST., 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, 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 - VERSÃO INGLÊS, ROTULO DESPALETIZAÇÃO - VERSÃO 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 PEBD LISO TRANSP, SACO POLIETILENO PELBD LISO AZUL, SPIN PS-12/AZU PRESILHA 140 MM NYLON 6.6, SUPERLACO TIPO "C" 6X25 3/4"X3600MM, TAMPAS P/PALLET EM EUCALIPTO 1000X1200MM, ANTI-INCRUSTANTE FLOCON 135, POLÍMERO LIQ. POLYFLOC AE1115P BETZ, ÁCIDO CLORIDRICO CONCENTR. TEOR HCL 33%, ÓLEO DIESEL C/ CREDITO, ÓLEO DIESEL S-500 C/ CREDITO, SODA LÍQUIDA, SULFATO ALUM. GRANULADO CONF.ESP-0606.

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 evidencia a função do material de embalagem e a forma como utilizado, de onde se extrai, para uma melhor compreensão, os fragmentos de textos a seguir transcritos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dentre os materiais listados como embalagens no Termo de Verificação Fiscal e descritos no processo produtivo, entendo que os BIG BAGS, PAPELÃO DE PROTEÇÃO e FILME POLIETILENO STRETCH, inobstante serem utilizados como embalagem de transporte, são relevantes, no mínimo, para evitar danos aos produtos fabricados pela Recorrente durante o transporte, mantendo a sua integridade e essenciais, conforme sustenta a recorrente, para que cheguem em perfeitas condições ao consumidor final.

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

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

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

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

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

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

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço 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 Termo de Verificação Fiscal que embasou o Despacho Decisório, não foi considerado insumo de produção ou combustível utilizado na produção o óleo diesel, já que conforme consta no arquivo “Descrição Processo Utilidades” toda a usina utiliza a energia proveniente do vapor, não sendo o óleo diesel nem insumo ou combustível aplicado na produção.

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

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

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

Não obstante, o insumo em questão ainda é utilizado nas máquinas que irão alimentar as caldeiras geradores de energia (sem as quais não haveria produção

de vapor). A esse respeito, tais alegações se respaldam conforme trecho de descrição do processo produtivo, às fls. 69, que trata da produção do vapor.

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

Como visto, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

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

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

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

Nos pedidos de ressarcimento/compensação, o ônus de provar a certeza e liquidez do valor pleiteado/compensado é do reclamante, neste caso, do contribuinte. As normas legais, a

Lei nº 13.105/2015 (novo CPC), art. 373, inciso I, e a Lei nº 9.784/1999, art. 36, preveem que cabe ao interessado provar os fatos que alega.

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

3. Serviços utilizados como insumo - transporte interno

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

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

Como visto, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

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

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

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra

somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

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

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

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

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

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

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

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

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em

votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso. VI - Agravo Interno improvido.” (AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) (grifo nosso)

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE 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.

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

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

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

Encargos de Depreciação: as glosas foram feitas nos bens identificados como Instalações, máquinas, equipamentos, veículos e outros pertencentes aos centros de custos: Análise e controle químico, Sistema de água e efluentes, Casa de bombas, Laboratório de controle e Pesquisa e desenvolvimento – biorigin. Anexo “Glosas Imobilizado Depreciação 4Trim2012”.

Aquisição/Construção: glosadas as aquisições identificadas como bens do grupo instalações, máquinas, equipamentos, veículos e outros apropriados nos centros de custos: Veiculos maquinas e equipamentos, Faturamento e expedição, Saúde e segurança do trabalho, Sistema de efluentes (vinhaça), Armazenagem de açúcar cristal, Armazenagem de álcool, Analise e controle químico, Sistema de água e

efluentes, Casa de bombas, Laboratório de controle, Administrativo operações e Centro de distribuição_uqt. Anexo “Glosas Imobilizado Aquisição 4Trim2012”.

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:

Cumpre 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)

(...)

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

(...)

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

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

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

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.

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 dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas sobre i) aquisição de BIG BAGs, PAPELÃO DE PROTEÇÃO e FILME POLIETILENO STRETCH.

Assinado Digitalmente

Marcos Antonio Borges