



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10825.900012/2016-61
ACÓRDÃO	3102-003.680 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AÇUCAREIRA QUATÁ S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

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. EMBALAGENS

Produtos acabados onde a importância exige preservação de sua característica inicial e as embalagens e os acondicionamentos são relevantes e essenciais para garantir a qualidade e excelência dele (produto), há de se considerar o seus respectivos creditamento.

No caso em tela há de considerar que muitas embalagens, provando a sua essencialidade, não retornam, sendo que as que retornam não perdem a característica de essencial e ou relevante, já que a primeira implica a um item que é imprescindível para que a atividade seja executada ou para que o produto/serviço exista e, a relevância é notada, embora não indispensável na produção, integra o processo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva e ou por imposição legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. ÓLEO DIESEL

Equipamento/maquinário que consome o óleo diesel e é usada 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 diesel que alimentam as caldeiras geradoras de energia a vapor que alimenta toda a produção há de ser considerado o seu consumo para fim de creditamento.

NÃO CUMULATIVIDADE – MANUTENÇÃO DE BALANÇAS

As balanças são parte 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.

As balanças são fiscalizadas por órgãos públicos e exigem manutenção periódica para socorrer a legislação de regência, devendo ser esses serviços considerados para fins de creditamento.

NÃO-CUMULATIVIDADE – ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO OU AQUISIÇÃO SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

São legítimos os créditos de bens vinculados às áreas de produção, tratamento de efluentes, casa de bombas e laboratório, tais como: dispositivo de pequenas amostras com controle de temperatura, extrator de gordura marca Marconi, mod. MA487/6/500, microscópio trinocular Nikon, mod. E200 T 110/120V, tanque reator químico em aço para parede celular/extrato, dentre outros que desempenhem função diretamente relacionada ao processo produtivo do álcool, do açúcar e da levedura.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas de i) embalagens, ii) óleo diesel, iii) manutenção das balanças e, iv) encargos de depreciação ou aquisição sobre bens do ativo imobilizado. A conselheira Sabrina Coutinho Barbosa dava provimento em maior extensão para reverter integralmente as demais glosas efetuadas pela auditoria, nos termos do voto divergente.

Assinado Digitalmente

Wilson Antonio de Souza Correa – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Mario Sergio Martinez Piccini (substituto[a] integral), Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente) Ausente (s) o conselheiro(a) Fabio Kirzner Ejchel, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Mario Sergio Martinez Piccini.

RELATÓRIO

Por bem relatado o Relatório da DRJ, o adoto, até seu julgamento.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos do PIS não cumulativo do 3º trimestre de 2013, vinculados a receitas de exportação, no valor de R\$ 350.434,61, 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\$ 328.260,25, e homologou as compensações até o limite do direito creditório reconhecido, restando assim uma declaração de compensação parcialmente homologada. Os fundamentos da decisão encontram-se no Termo de Verificação Fiscal de fls. 135/148 e nas planilhas que o complementam (fls. 149/183).

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) tinha 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 estava prevista no artigo 11 da Lei 11.727/2008. Assim, as aquisições da cana de açúcar não geravam os créditos previstos nos incisos II dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. O artigo 2º da MP 609/2003(sic), convertida na Lei 12.839/2003(sic) acabou com a suspensão da cana de açúcar utilizada na produção do açúcar a partir de 08/03/2013. Em 19/07/2013 a Lei 12.844 em seu artigo 29, suspendeu o PIS e a Cofins na venda de toda cana de açúcar. Dessa forma ficou permitido o desconto de créditos como insumo a aquisição de cana de 08/03/2013 a 18//07/2013, para produção do açúcar. A partir de 19/07/2013 a cana de açúcar, para qualquer destinação, passou a não gerar direito a créditos em razão da suspensão do PIS e da Cofins.

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 assistência 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. 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 apresentados ajustes nos créditos com acréscimo e redução na planilha “2013”. 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” e “02.1” do arquivo “Apuração 2013”:

ACIDO CLORIDRICO CONCENTR. TEOR HCL 33%, ALGICIDA / BACTERICIDA AT 8830, ANTI-ESPUMANTE P/CAIXA LAVADOR DE GAS, ANTI-INCRUSTANTE HYPERSPERSE MSB10, BALDE PLAST 18L ALCA PLAST BRANCO, BETZ GENGARD GN7004, BETZ GENGARD GN8220, BETZ STEAMATE NA1321, 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, BIOCIDA OXIDANTE HYPOCAL, CAIXA DE PAPELÃO MACROGARD 386X286X642, CAIXA PAPELÃO BIORIGIN 1.00 X 1.20X 1.35, CLORETO DE SODIO (GROSSO) INDUSTRIAL, CRED. INSUMOS CIP, DESPESAS COM ESTADIA, DESSECANTES PARA CONTEINER, EXTINTOR AGUA PRES PORTATIL 10 L, EXTINTOR PO QUIMICO CARRETA 50 KG, EXTINTOR PO QUIMICO PORTATIL 02 KG, EXTINTOR PO QUIMICO PORTATIL 04 KG, EXTINTOR PO QUIMICO PORTATIL 12 KG, FACA O CORTE CANA LAMINA TEMP.C/350/370MM, FILME POLIETILENO STRETCH 1350MM BX DENS, FILME POLIETILENO STRETCH 500MM BX DENS., FITA ADESIVA BRANCA 48MM X 100M, FITA CREPIL BRANCA LARG. 80MM 150G P/VED, LACRE DE SEGURANCA BIG BAG, LINHA COSTURA 100% POLIESTER BRANCA, MATISA DRX2 NR.25 AGULHA P/MAQ.COST., OLEO DIESEL S-500 C/ CREDITO, PALLET 1000X1200 ESTILO AMERICANO, PALLET MADEIRA EM PINUS ELLIOTTI1,2X0.8, PALLET PBR 1000X1200MM 9 DE 75X100X145, PALLET PBR 1000X1200MM 9 DE 80X130X100, PALLET PBR 1100X1300MM 9 DE 80X100X120, PAPELÃO DE PROTECAO 1000X1200MM, PAPELÃO DE PROTECAO 1200 X 1400 MM, PAPELÃO PROT. BASE PALLET 1166X960X200MM, POLIMERO LIQ. POLYFLOC AE1115P BETZ, ROTULO ADESIVO CONTAINER LEVEDURA, ROTULO BRANCO 140X200 P/SACARIA, ROTULO LATERAL P/PALLET BIORIGIN, ROTULO P/BIG BAG DE PRODUTO BREWCELL, ROTULO P/BIG BAG DE PRODUTO NUTRICELL, SODA CAUSTICA LIQUIDA HIDROXIDO DE SODIO, SOLUCAO 28379 P/IMPRESSORA UNICORN, SPIN PS-12/AZU PRESILHA 140 MM NYLON 6.6, SULFATO ALUM.GRANULADO CONF.ESP-0606, SUPER LACRE SPIN PS-12/PRETO PRESILHA, TAMPA P/PALLET EM EUCALIPTO 1000X1200MM, TAMPA P/PALLET EM EUCALIPTO 1100X1300MM, TINTA PRETA 28378 P/IMPRESSORA UNICORN, TRANSPORTE INTERNO - Z-17, VIDEOJET DILUENTE P/ TINTA V410D - V705D, VIDEOJET TINTA PRETA MEK STANDARD V410D.,

2. Serviços utilizados como insumo

Os itens contendo as descrições abaixo foram objeto de glosa no arquivo “Apuração 2013”, planilha “03” na coluna “D.Material”:

“DESPESAS COM CONDUCAO, VIAGENS E ESTADAS, FRETE ESTADIA CAMINHAO, OUTROS SERVICOS, SERV. DE TRANSPORTE DE ALCOOL INTERNO / Z17, SERV. TRANSPORTE INTERNO - Z-17, SERVICIO DE ASSISTENCIA TECNICA, SERVICIO DE JATEAMENTO/HIDROJATEAMENTO, SERVICIO ELETRICO NO PROCESSO, SERVICIO MANUTENCAO BALANCA PROCESSO, SERVICIO MANUTENCAO BOMBA HIDRAULICA, SERVICIO MANUTENCAO/AFERICAÇÃO BALANCA, TRANSPORTE DE ACUCAR CRISTAL, TRANSPORTE DE TORTA DE FILTRO, TRANSPORTE INTERNO - Z-17, Z-17, Z-17 - TRANSPORTE INTERNO DE ALCOOL

Ou na coluna “Fornecedor” : “BRU COMPRESSORES LTDA, CENTRO DE TREINAMENTO SENAI –LENCOI, TOLEDO BRASIL IND. BALANCAS LTDA.

Estão relacionados no anexo “Glosas Serviços 3Trim2013”.

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 3Trim2013”.

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:

ANALISE E CONTROLE QUIMICO, CASA DE BOMBAS, LABORATORIO DE CONTROLE, PESQUISA E DESENVOLVIMENTO – BIORIGIN, SISTEMA DE AGUA E EFLUENTES

Anexo “Glosas Depreciação 3Trim2013”.

Aquisição: glosadas as aquisições identificadas como bens do grupo instalações, máquinas, equipamentos, veículos e outros apropriados nos centros de custos:

FATURAMENTO E EXPEDICAO, SAUDE E SEGURANCA DO TRABALHO, SISTEMA DE EFLUENTES (VINHACA), ARMAZENAGEM DE ALCOOL, ANALISE E CONTROLE QUIMICO, SISTEMA DE AGUA E EFLUENTES, CASA DE BOMBAS, LABORATORIO DE CONTROLE, CENTRO DE DISTRIBUICAO_UQT, ARMAZENAGEM DE ACUCAR CRISTAL.

Anexo “Glosas Aquisição 3Trim2013”.

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)	Julho/2013	Agosto/2013	Setembro/2013
2	Bens Utilizados como Insumos Glosas Insumos 3Trim2013	565.581,49	663.789,40	521.880,52
3	Serviços Utilizados como Insumos Glosas Serviços 3Trim2013	208.085,66	183.229,47	181.330,06
4	Despesas de Energia Elétrica e Térmica, Inclusive Vapor Glosas Energia Elétrica 3Trim2013	89.375,95	85.318,51	92.092,73
9	Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Encargos de Depreciação) Glosas Depreciação 3Trim2013	12.291,40	12.239,83	12.239,81
10	Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Aquisição ou Construção) Glosas Aquisição 3Trim2013	31.935,76	46.465,49	29.744,87
14	BASE DE CÁLCULO DAS GLOSAS	907.270,26	991.042,70	837.287,99
	Percentuais rateio para o Mercado Externo	39,60%	63,15%	42,85%
	BASE CÁLCULO DAS GLOSAS VINC. AO M.EXTERNO	359.279,02	625.843,47	358.777,90
	GLOSAS PIS - Alíquota de 1,65%	5.928,10	10.326,42	5.919,84

Por fim, apresenta suas conclusões:

O crédito vinculado ao mercado externo apurados pela empresa no trimestre foi de R\$ 350.434,61, sem declarações de compensação vinculadas. Na análise desse processo referente a PIS do 3º trimestre de 2.013 o resultado apurado foi:

Pedido Ressarcimento	Julho/2013	Agosto/2013	Setembro/2013	3º Trimestre 2013
Processo 10825.900012/2016-61				
Créditos apurados pela empresa	127.000,84	133.080,84	90.352,93	350.434,61
Glosas da fiscalização	5.928,10	10.326,42	5.919,84	22.174,36
Créditos apurados na fiscalização deferido	121.072,74	122.754,42	84.433,09	328.260,25

Informa ainda que:

Os créditos apurados pela fiscalização, no total de R\$ 328.260,25, 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. 149/183 a fiscalização juntou planilhas nas quais estão relacionados todos os itens que foram glosados.

Cientificada em 24/05/2016 (fl. 190), 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 sub-tópico, “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 sub-tópico 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 sub-tópico **“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 sub-tópico 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 prevalescer(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 sub-tópico, **“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.

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

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

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

Cita jurisprudência administrativa e conclui:

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

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

No sub-tópico 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 sub-tópico, “**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.

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: 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.

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” (destaques no original):

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

a) **REFORMAR** o r. despacho decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru/SP, a fim de **RECONHECER** o direito creditório da Manifestante a **RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO INTEGRAL** dos Créditos de PIS/Pasep Não Cumulativo – Exportação, referentes ao 3º trimestre do ano-calendário de 2013, e, por conseguinte, **HOMOLOGAR INTEGRALMENTE** as Declarações de Compensação (DCOMP) transmitidas no mesmo período, face a lisura dos procedimentos adotados e por ser medida de mais lédima justiça;

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

Finaliza (destaques no original):

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

14145.69343.120115.1.3.08-7703, 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. 193/202, 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 17 de dezembro de 2019 a 11ª Turma da DRJ/RPO exarou o Acórdão sob nº 14-103.738, onde por unanimidade de votos julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade para reconhecer o direito creditório adicional oriundo de créditos passíveis de ressarcimento no valor de R\$ 5.928,03 (cinco mil, novecentos e vinte e oito reais e três centavos.).

Não consta nos autos data da ciência do mencionado acórdão, mas há nos autos à e-fls. 264 o Termo de Solicitação de Juntada datado de 06/04/2020. E, no Recurso Voluntário a Recorrente alega tempestividade informando que ‘tomou ciência do v. acórdão recorrido mediante disponibilização da decisão no portal eletrônico da Receita Federal do Brasil – e-CAC – na data de 09/03/2020 (segunda-feira), encerrando-se o prazo em 08/04/2020’.

Aviui o presente remédio recursivo, com suas razões.

Eis a síntese do necessário.

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, portanto, dele tomo conhecimento.

3. Direito

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

Trata a Recorrente de discorrer sobre o tema, no afã de demonstrar o direito perquirido, mas não há no tópico requerimento de reversão de glosas. Sendo assim seu escólio

Com a edição das Leis nºs 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.

A não-cumulatividade foi estabelecida inicialmente pela Constituição Federal em seu art. 195, §122, visando evitar o efeito "cascata" da tributação de impostos e contribuições.

No caso das contribuições em exame (PIS/COFINS), incidem sobre o faturamento ou receita, diferindo dos moldes do IPI e do ICMS, que incidem sobre o processo produtivo e a comercialização, respectivamente.

A respeito do princípio da não-cumulatividade, vale analisar as palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho:

“O princípio da não-cumulatividade é praticamente universal, sendo adotado pelos países latino-americanos e por todos os países da Unidade Europeia. A regra é o legislador procurar atingir as vendas líquidas em os casos em que o imposto for plurifásico, ou seja, atingir mais de uma etapa da industrialização ou da comercialização, como ocorre com o ICMS e o IPI no sistema brasileiro.

(...)

Em rigor, o sistema de não-cumulatividade repousa em princípio fundamental: o de que se deve deduzir do imposto exigível em cada operação aquele imposto que gravou os elementos do preço (créditos financeiros)”

Para a contribuição ao PIS e a COFINS, referida sistemática se opera de forma divergente daquela aplicada ao IPI e ao ICMS, uma vez que para estas contribuições a não-cumulatividade consiste em uma redução da base de cálculo, com a respectiva dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens e/ou serviços objeto de faturamento em etapas anteriores.

A não-cumulatividade em questão, portanto, consiste em sistemática de abatimentos de créditos versus débitos, visando afastar os efeitos nocivos da

cumulatividade no momento de apuração do montante dos tributos, já que a contribuição ao PIS e a COFINS passaram a ter incidência plurifásica.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem em seu art. 3º 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.

Além disso, o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 prevê que o saldo credor da contribuição ao PIS e da 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, in verbis:

“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - Compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - Pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.”

Sendo assim, como adiante se demonstrará, a interpretação trazida pelo Sr. Auditor Fiscal no r. acórdão recorrido, em desrespeito aos primados da não cumulatividade, restringe, sem qualquer respaldo legal, a tomada de crédito de PIS/COFINS com relação aos custos reais despendidos pela Recorrente.

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

Nesse tópico apresenta estudo sobre o tema lastreado em doutrina e jurisprudência para concluir que: **(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”.

Por fim, sustenta que como os esclarecimentos passará a demonstrar 'que os itens glosados pela fiscalização geram direito de crédito, passível de dedução no regime não-cumulativo, pois, de fato, estão relacionados à fabricação dos produtos comercializados'.

3.3. O processo produtivo da Recorrente

Nesse quesito demonstra o seu processo produtivo no afã de provar que 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, cuja demonstração assim se encerra:

Os destaques existentes são de nossa autoria.

A Recorrente é uma empresa do ramo industrial que possui como objeto social a (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.

O processo produtivo da Recorrente em seu parque industrial para produção de açúcar e álcool demonstra-se complexo, uma vez que os insumos são submetidos a diversos processos como segue:

- 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:**

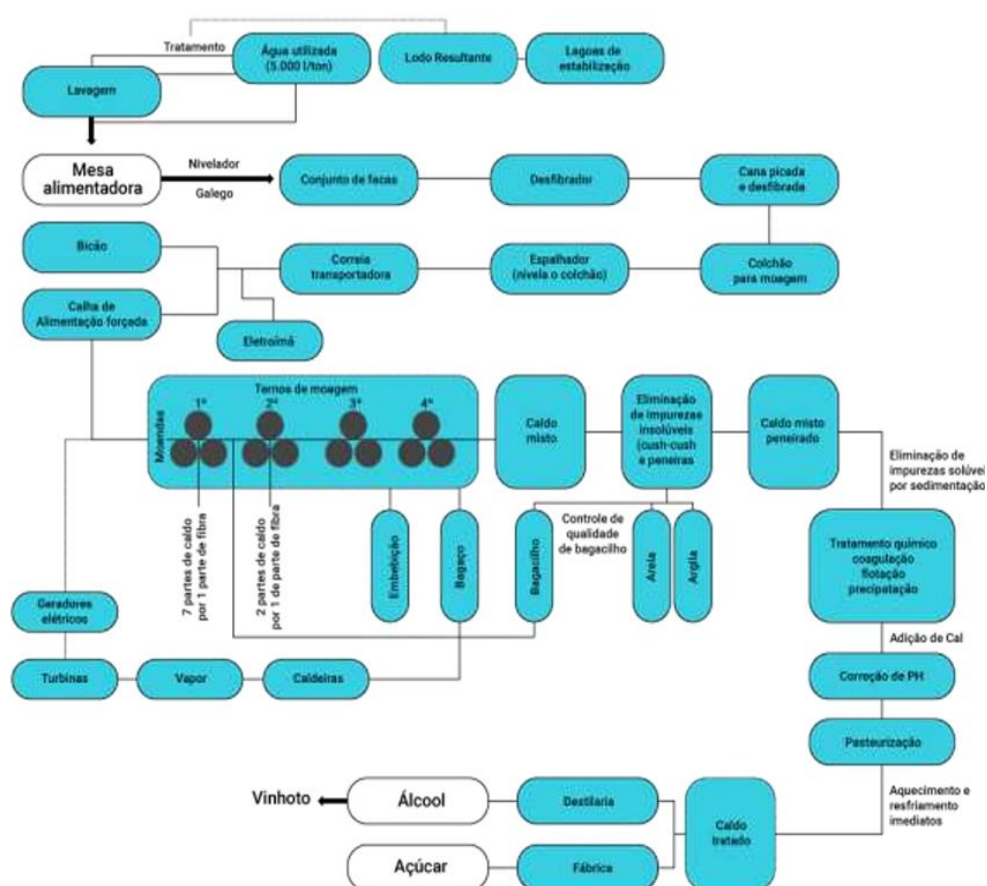
- Para que seja produzido açúcar, nesta fase o caldo tratado é submetido a centrifugação, para separar o mel dos cristais de açúcar, o que gerará o açúcar cristal branco. Neste momento, o açúcar passa pela secagem e resfriamento e posteriormente os cristais serão peneirados e passarão pela separação magnética através de ímãs.
- Finalmente, o açúcar será distribuído e ensacado, passa por detectores de metais, é codificado, transferido para os armazéns, onde será embocado e coberto de lona plástica. No armazém, será desensacado e reembalado, fase onde estará pronto para o transporte externo.

b) **Produção de álcool:**

- Após ser encaminhado a destilaria, os açúcares serão submetidos a fermentação a fim de liberarem gás carbônico e transformarem-se em uma substância denominada vinho fermentado.
- O vinho, então, é enviado às centrifugadas para a separação do chamado leite de levedura, o líquido resultante será enviado para as colunas de destilação.

- Por meio de diferentes pontos de ebulição e da utilização de substâncias voláteis, o etanol será recuperado e, posteriormente, processado em três colunas aquecidas sobrepostas.
- O etanol resultante encontra-se na forma de vapor e é enviado as colunas de desidratação contendo hidrosilicato de alumínio microporado.
- Por fim, o etanol produzido é quantificado através de medidores de vazão ou tanques calibrados e enviados para armazenagem em tanques de grande volume onde aguardarão a comercialização.

Para melhor elucidação do processo produtivo acima descrito, colocamos o respectivo fluxograma:



Cumprе frisar que a Recorrente comercializa, ainda, energia gerada em decorrência do vapor e levedura, ambos resultantes do processo produtivo utilizado para a manufatura da cana que, de outra sorte, não possuiriam destinação produtiva e que são devidamente tributados por PIS e COFINS. A energia resulta dos vapores provenientes das caldeiras e a levedura, por sua vez, consiste na sobra do processo de destilaria do etanol.

Finalizada a produção no parque industrial os itens são encaminhados para comercialização no mercado interno ou externo, sendo cediço que na respectiva exportação, os serviços de embarque (movimentação e transbordo) são

imprescindíveis, visto que na sua ausência não seria possível levá-lo aos navios de exportação, impossibilitando, assim, a operação de venda.

Assim sendo, é evidente que, desde a colheita da cana até o recebimento do açúcar no porto, ocorrem diversas etapas, todas igualmente essenciais para o desenvolvimento da atividade econômica da Recorrente, tornando-se necessária a verificação de todos os dispêndios ocorridos.

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 pela fiscalização.

3.4.1. Embalagens

Alega ter sido mantida pela DRJ as glosas de embalagens com argumento de que elas (embalagens) estão inseridas em processo posterior à fabricação do produto, razão pela qual não estariam incorporadas ao processo produtivo.

Sustenta que todas as embalagens fazem parte do processo de armazenamento e transporte do produto produzido pela Recorrente (industrialização de açúcar e álcool). E, nessa razão alega:

- I. que em nenhuma hipótese a embalagem retorna ao seu estabelecimento, sendo inequívoco que fazem parte do produto final;
- II. 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;
- III. que as embalagens utilizadas pela Recorrente são adequadas para determinar a vida do produto, com adequação das embalagens aos produtos;
- IV. que o uso de embalagem neste caso não é para fim de transporte somente, vai muito além, ao ponto de que sem esses essenciais insumos o produto irá perder sua qualidade e conseqüentemente será danificado;

Traz aos autos um plano de segurança de alimentos por ela produzido e que faz parte de sua rotina de produção.

Sustenta assim, a essencialidade e relevância desse insumo, conforme decisão no Recurso Especial nº 1.221.170/PR e acolhido pelo Parecer Normativo COSIT/RFB N°05/2018, apresentando decisões do Colegiado no mesmo sentido.

Por fim, diz que a Receita Federal do Brasil tem reconhecido o direito a crédito em casos análogos por meio de Soluções de Consulta, apresentando a SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 215 de 26 de outubro de 2011.

Ao enfrentar o tema a DRJ manteve a glosa fulcrada no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5 de 2018, entendendo que “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”.

Como se vê, a negativa de creditamento é em razão de a decisão anatematizada perceber que o produto acabado da Recorrente foi acondicionado para transporte entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica, tendo como referência a seguinte informação da peça defensiva:

Conforme já mencionado, a Manifestante é empresa que se dedica à industrialização de açúcar e álcool, levedura e energia elétrica, sendo que, especialmente quando se fala na produção de levedura, é grande a necessidade da utilização de embalagens, conforme se vê nas imagens acima e abaixo. Assim sendo, **para efetuar a comercialização de seus produtos bem como o transporte dos mesmos, 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.** (destacamos)

Com a devida vênia à decisão recorrida, mas penso que ela cometeu um equívoco ao entender que o produto foi embalado e acondicionado em ‘embalagens’ para transporte interno (entre estabelecimento da mesma empresa) do produto acabado, porque isso não foi mencionado em peça defensiva, mas, ainda que houvesse sido, penso que o produto da Recorrente, pela importância exige preservação e as embalagens e os acondicionamentos são sim relevantes e essenciais para garantir a qualidade e excelência dele (produto).

Ademais, em regra algumas embalagens não retornam, sendo que as que retornam não perdem a característica de essencial e ou relevante, já que a primeira implica a um item que é imprescindível para que a atividade seja executada ou para que o produto/serviço exista e, a relevância é notada, embora não indispensável na produção, integra o processo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva e ou por imposição legal.

Desta forma reconheço a necessidade de reversão da glosa quanto as embalagens.

- **Container Big Bag** é uma embalagem industrial flexível de grande porte, usada para transporte e armazenamento de produtos sólidos, granulados ou líquidos, com alta resistência e capacidade de até 2 toneladas.

- **Pellet de madeira** é uma plataforma de madeira utilizada para o armazenamento e transporte de cargas, permitindo a movimentação de mercadoria/produto.
- As **caixas de papelão** são essenciais no transporte de mercadorias, pois protegem o conteúdo e garantem que chegue ao destino final em boas condições.
- **Filme de polietileno** é uma película plástica versátil, feita a partir do polímero de etileno, usada principalmente para embalagens, proteção e impermeabilização de produtos.

Com razão a Recorrente.

3.4.2. Óleo diesel

A DRJ manteve a glosa sob a justificativa de não ter sido especificado quais as máquinas que fazem utilização de tal insumo, sustentando que o 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.

E, para decisão 'a quo' a Recorrente em sua peça defensiva informa a existência de outras máquinas, além da pá carregadeira no pedido de creditamento não sendo segregada.

Na peça defensiva a Recorrente sustenta que desde a autuação ela esclareceu ao Fiscal que o processo produtivo inclui diversos maquinários que consomem o óleo diesel, sendo a principal a pá carregadeira (**utilizada como exemplo na Manifestação de Inconformidade**) que é usada 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. Mas, não descartou as outras máquinas na produção que também utilizam óleo diesel que alimentam as caldeiras geradoras de energia a vapor.

Diz que o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 2018 não faz menção a necessidade especificações técnicas das máquinas que necessitam de combustível e são utilizadas no decorrer do processo produtivo:

10. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

139. Daí, considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que **somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.**

140. Com base no conceito restritivo de insumos que adotava, a Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos os combustíveis e

lubrificantes consumidos em itens que promovessem a produção dos bens efetivamente destinados à venda ou a prestação de serviços ao público externo (bens e serviços finais).

141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve se reconhecer que **são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo)."**

Aponta decisão da Corte, nessa seara.

Com razão a Recorrente, eis que na presente peça e nos autos está exaustivamente demonstrado que a produção exige a utilização de diversos maquinários onde há utilização do óleo diesel não sendo exclusivo a pá-carregadeira como adotou a DRJ.

Desta forma, também se reverte a glosa de 'óleo diesel'.

3.4.3 Serviços de análise técnica e manutenção de balanças contratados pela Recorrente.

Diz a decisão objurgada ter ocorrido equívoco por parte da Recorrente ao enfrentar o tema 'serviço de análise técnica', pois no texto do Termo de Verificação Fiscal o Auditor-Fiscal mencionou o item e certamente somente para exemplificar, pois no trimestre não ocorreram glosas relativas a este serviço.

No Despacho Decisório às e-fls. 133 / 190 não consta glosa 'serviço de **análise** técnica', mas sim 'serviço de **assistência** técnica', que não carece dizer que são palavras distintas, eis que a primeira é ato de investigar, examinar, sendo a segunda no sentido de ajudar, amparar. Confira:

2. Serviços utilizados como insumo

Os itens contendo as descrições abaixo foram objeto de glosa no arquivo "Apuração 2013", planilha "03" na coluna "D.Material":

"DESpesas com conducao, viagens e estadas, frete estadia caminhao, outros servicos, serv. de transporte de alcool interno / Z17, serv. transporte interno - Z-17, servico de assistencia tecnica, servico de jateamento/hidrojetamento, servico eletrico no processo, servico manutencao balancas processo, servico manutencao bomba hidraulica, servico manutencao/afericao balanca, transporte de acucar cristal, transporte de torta de filtro, transporte interno - Z-17, Z-17, Z-17 - transporte interno de alcool.

Ou na coluna "Fornecedor" : "BRU COMPRESSORES LTDA, CENTRO DE TREINAMENTO SENAI -LENCOI, TOLEDO BRASIL IND. BALANCAS LTDA.

Estão relacionados no anexo "Glosas Serviços 3Trim2013".

Todavia, a peça recursiva enfrenta a glosa 'manutenção de balanças', que dela passamos ao julgamento.

Segundo a DRJ a glosa foi mantida, considerando os argumentos defensivos de excluí-la, se não totalmente pelo menos parcial aceitando a proporção da tonelagem de cana-de-açúcar em relação à tonelagem total que foi objeto de medição, mas tornou-se impossível, pois a Recorrente não comprovou tal argumento.

O argumento utilizado pela Recorrente foi:

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.

Todavia, não há a dita segregação do que proporcionalmente aproveitável ou não aproveitável, pois ao contrário penso que toda a produção da matéria prima do açúcar passa pela pesagem e não há separação daquilo que serve ou não para produção.

O processo produtivo deixa bem claro que a matéria-prima é transportada até uma área de análise, **para análise das impurezas e conduzida à balança, não deixando dúvida que toda a matéria-prima é pesada na balança, cuja qual é relevante para a conclusão do produto, onde sua manutenção deve ser considerada para fim de creditamento.**

Compulsando os autos, especificamente a decisão 'a quo' nesse quesito, observar que ela manteve a glosa em razão de considerar, ao que me parece somente daquilo que foi aferido na balança. Confira:

Em sendo verdadeiro o que foi dito na manifestação de inconformidade, deveríamos, relativamente às balanças utilizadas para a pesagem da cana de açúcar e do açúcar, admitir os créditos sobre os serviços de sua manutenção, **se não integralmente, ao menos na proporção da tonelagem de cana de açúcar em relação à tonelagem total que foi objeto de medição.** Mas a contribuinte não

juntou nenhum documento apto a comprovar sua alegação e, examinando a planilha de glosas, denominada “GLOSAS SERVIÇOS 3TRIM2013” (fls. 158/159), 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. (DN)_

Ora, como alhures dito, toda a matéria-prima é pesada, não havendo de se falar em proporcionalidade em “admitir os créditos sobre os serviços de sua manutenção, se não integralmente, ao menos na proporção da tonelagem de cana de açúcar em relação à tonelagem total que foi objeto de medição”.

Outra razão para a decisão ‘a quo’ manter a glosa quanto a manutenção de balança foi em relação às balanças utilizadas em laboratórios, eis que nesse situação, ou seja, em laboratórios, a Recorrente não juntou documentação probatória a fim de comprovar que lá são utilizadas, onde não se tem prova que 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 sacarosa para a conversão em açúcar, álcool e levedura”, dito pela Recorrente.

Nessa situação, entende a DRR que há imperiosa necessidade de se provar e segregar as despesas proporcionais entre os serviços e as atividades de pesquisa voltada ao desenvolvimento de novos produtos ou aperfeiçoamento deles, na inteligência do Parecer Normativo COSIT /RFB nº 5 de 2018. Veja:

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.

Ainda em relação as balanças de laboratório, coloca em dúvida alguns procedimentos, questionando se as ditas análises e seus consequentes ajustes nos procedimentos, decorrentes de possíveis pequenas diferenças na composição da matéria-prima, são feitos mediante amostras da matéria prima de cada caminhão de cana de açúcar? Ou de cada centena de caminhões? Ou as variações ocorreriam de canavial para canavial, ou de safra para safra? E, como nada disso foi demonstrado/comprovado pela Recorrente, a decisão objurgada manteve a glosa.

Sem razão a DRJ, eis que demonstrado o processo produtivo, cujo qual repiso:

O processo produtivo da Recorrente em seu parque industrial para produção de açúcar e álcool demonstra-se complexo, uma vez que os insumos são submetidos a diversos processos como segue:

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

Como considero que tudo é medido através do equipamento balança para aferimento do produto (açúcar e álcool), não vejo necessidade de provar o que faz parte da pesagem 'in natura' da laboratorial para aprimoramento do produto ou controle da qualidade, com fim de ser creditado na exação em tela.

Inimaginável que produção em tela não necessite de pesagem em vários momentos da fase produtiva.

Ademais, o equipamento é uma exigência do Ministério da Agricultura, conforme IN MAPA nº 47/2018 e IN nº 8/2005, onde usinas e refinarias devem ter equipamentos de pesagem calibrados para controle da produção, onde a balança é usada para aferir cana-de-açúcar na entrada e açúcar na saída, garantindo rastreabilidade.

Essas balanças são rigorosamente fiscalizadas pelo INMETRO – Metrologia Legal, conforme Portaria INMETRO nº 236/1994, devendo toda balança usada para transação comercial ou controle fiscal deve ser aprovada, verificada e selada pelo INMETRO, com aferição anual.

Considere-se ainda que, para fins de controle de qualidade e rendimento imprescindível é aferição em kg de açúcar por tonelada de cana, onde a pesagem deve ser precisa.

Não se pode olvidar que a Recorrente precisa ter no mínimo balança rodoviária na entrada de cana + balança de fluxo ou plataforma para açúcar ensacado/big bag. Todas com certificado INMETRO e laudo de aferição em dia.

Só o fato de ser exigência por órgãos públicos do equipamento balança, com a devida e imperiosa regularidade (calibrada), a manutenção é algo fundamental na produção, sendo relevante a manutenção.

De se ver que no processo produtivo do açúcar, o controle de peso é exigido em várias etapas, tanto por obrigação fiscal/MAPA quanto por controle interno. O INMETRO exige que todas sejam aprovadas e aferidas anualmente.

Segundo a Recorrente, quanto as etapas produtivas por ela apontada, são várias as etapas e muitas balanças exigidas, sendo elas: i) **Balança rodoviária**: É a mais crítica. Toda usina tem que ter pelo menos uma na entrada/saída. Deve ter aprovação de modelo INMETRO, verificação inicial e lacre. Calibração anual; ii) **Balança de ensaque**: Para vender saco de 50kg, a portaria do INMETRO só aceita erro máximo de 1% para mais ou para menos. Balança tem que ser classe X(1) e verificada; iii) **Balança de laboratório**: Utilizada para aferir qualidade do produto, também fiscalizada pelo InMetro, a fim de garantir qualidade do produto, dentro das especificações técnicas

Por fim, em caso de descumprimento, ou melhor, desajuste do equipamento, segundo o artigo 9º da Lei nº 9.993/99 (que dispõe sobre as competências do Conmetro e do Inmetro, institui a Taxa de Serviços Metrológicos, e dá outras providências) a multa pode chegar até um milhão e meio de reais por equipamento. Confira:

Art. 9º A pena de multa, imposta mediante procedimento administrativo, poderá variar de R\$ 100,00 (cem reais) até R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais). (Redação dada pela Lei nº 12.545, de 2011).

Nessa situação, demonstrado está que a balança é amplamente utilizada no processo produtivo da Recorrente, sendo exigido por lei, não carecendo de proporcionar em qual momento do processo é utilizada.

Desta forma, há de se reverter a glosa quanto a manutenção de balança.

3.4.4. Do transporte interno

A decisão 'a quo' manteve a glosa de transporte interno, considerando que:

- A fiscalização certificou que o transporte interno era realizado dentro da indústria de produtos com a produção encerrada;
- Que em sede de manifestação de inconformidade a Recorrente fez duas afirmações contraditórias sobre o mesmo fato, ou seja, i) se trata do transporte do produto acabado e, ii) que se trata de movimentação de insumos que servirão para compor o seu produto.

Nessas circunstâncias manteve a glosa.

A Recorrente esclarece que o transporte interno por ela defendido ocorre entre o estabelecimento da Recorrente e o silo de armazenagem da Copersucar – Cooperativa dos Produtores de Açúcar, localizado na propriedade da Recorrente, ou seja, na venda, enquadrando-se na hipótese prevista no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

No Despacho Decisório a Fiscalização, quanto ao tema, assim pronunciou:

Destaca-se que o direito ao crédito previsto neste tópico está ligado, necessariamente, **a uma operação de venda**. Dessa forma, **gastos com frete para simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica, ou mesmo, durante o processo de produção, não geram créditos. Os fretes apresentados se referem ao transporte de levedura para armazenagem e exportação**. Também constam despesas com aluguéis de armazém na operação de exportação, enquadrando-se na disposição legal. (DN)

De fato, assiste razão a DRJ em manter a glosa, porque há contradição maior do que foi dito na manifestação de inconformidade, como afirma a decisão recorrida, pois ao aviar o remédio recursivo a Recorrente apresenta outra razão para requerer o crédito. Confira:

Manifestação de Inconformidade

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**. (DN)

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:

Recurso Voluntário

Em outras palavras, o transporte e armazenagem das mercadorias ocorre na operação de troca de titularidade das mercadorias (venda, em sentido amplo) para a Copersucar.

Assim, não há como se negar que tais dispêndios estão intrinsecamente vinculados à operação de venda dos produtos decorrentes de seu processo produtivo.

Ademais, quanto a última alegação manejada no recurso voluntário não se tem nada nos autos que possa sustentar o arguido.

Sem razão a Recorrente, mantendo-se a glosa de 'transporte interno', até porque há duas versões para o mesmo frete.

3.4.5. Encargos de depreciação ou aquisição sobre bens do ativo imobilizado

Diz a Recorrente que o que possibilita a tomada de créditos é a depreciação ou a amortização de bens do ativo imobilizado incorrida no mês, ou ainda, o efetivo custo de aquisição integralmente considerado, consoante previsão expressa no inciso VI, do artigo 3º das Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02.

Segundo ela, 'o contido no art. 179, inc. IV da Lei 6.404/766 os bens destinados à manutenção das atividades empresariais devem ser lançados na conta do ativo imobilizado. Portanto, nesta conta, estarão incluídos todos aqueles bens de permanência duradoura'.

Esclarece que todas as glosas deste quesito estão os bens diretamente relacionados ao seu processo produtivo, conforme tabela juntada.

A decisão 'a quo' manteve a glosa sob o fundamento de que **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**, conforme enquadramento do 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.

Segundo do despacho decisório só foram glosadas as máquinas e equipamentos vinculados à centros de custos não ligados à produção, **não havendo glosa de edificações e benfeitorias em imóveis** pois a permissão não está restrita a atividade da empresa em que são utilizados.

Considerando que, no presente caso, a Recorrente pleiteia o creditamento com base nos encargos de depreciação, entendo que apenas os bens diretamente relacionados à produção ou à prestação de serviços podem ensejar o direito ao crédito, nos termos da sistemática da não cumulatividade.

Nesse contexto, mostram-se aptos ao creditamento os bens vinculados às áreas de produção, tratamento de efluentes, casa de bombas e laboratório, tais como, exemplificativamente: dispositivo de pequenas amostras com controle de temperatura, extrator de gordura marca Marconi, mod. MA487/6/500, microscópio trinocular Nikon, mod. E200 T 110/120V, tanque reator químico em aço para parede celular/extrato, dentre outros que desempenhem função diretamente relacionada ao processo produtivo do álcool, do açúcar e da levedura.

Por outro lado, afasto o direito ao crédito relativamente aos bens alocados exclusivamente ao centro administrativo — como aparelhos de ar-condicionado, computadores e outros equipamentos sem vinculação direta com a fase agrícola ou com o processo produtivo e laboratorial — por não se enquadrarem na hipótese legal de bens utilizados na produção ou na prestação de serviços.

Nessa seara, reverto 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.

Considerações finais – Verdade Material e Provas

Discorre sobre a verdade material e as provas no afã de demonstrar seu direito, cujo escólio não se discorda, até por representar a melhor forma e utilização do direito, mas que nada alteram o presente julgado, haja vista a escoreita lisura dele diante dos fatos e da interpretação da legislação.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recursivo voluntário e dou-lhe parcial provimento para reverter as glosas de i) embalagens, ii) óleo diesel, iii) manutenção das balanças e, iv) encargos de depreciação ou aquisição sobre bens do ativo imobilizado.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Wilson Antonio de Souza Correa