



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10850.908947/2011-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3201-008.803 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de julho de 2021
Recorrente USINA OUROESTE - AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS.

Em um processo produtivo de uma mesma empresa com várias etapas em uma produção verticalizada, cada qual gerando um produto que será insumo na etapa seguinte ("insumos dos insumos"), como no caso da agroindústria, o produto anterior insumo utilizado na produção do item subsequente da cadeia produtiva, não há óbice à tomada de créditos.

PROCESSO PRODUTIVO. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. ETAPA AGRÍCOLA. CUSTOS. CRÉDITO Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no cultivo da cana de açúcar guardam estreita relação de relevância e essencialidade com o processo produtivo das variadas formas e composição do álcool e do açúcar e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

CUSTOS/DESPESAS. ARMAZENAGEM. RESERVATÓRIO DE ÁLCOOL. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

No caso, devem ser reconhecidos os créditos sobre as despesas incorridas com armazenagem e reservatório de álcool.

CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NA FASE AGRÍCOLA.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos e máquinas que são empregados diretamente no processo industrial, como aqueles que alimentam as máquinas agrícolas e que transportam os insumos.

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

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

CRÉDITO. TRATAMENTO DE ÁGUA E DE EFLUENTES.

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

CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com a geração de vapor e geração de energia elétrica geram direito ao crédito das contribuições.

GASTOS PARA O TRATAMENTO DE RESÍDUOS. PRODUÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL.

O tratamento de resíduos, tais como, os incorridos com captação, redes e tanques de vinhaça são necessários para evitar danos ambientais decorrentes da colheita e da etapa industrial de produção de cana-de-açúcar e álcool.

SERVIÇOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF, o que gera o direito ao crédito em relação aos gastos incorridos com serviços empregados no preparo do solo, cultivo e transporte da cana-de-açúcar; serviços empregados na estação de tratamento de água; serviços empregados na geração de vapor e energia elétrica; serviços empregados na captação e reaproveitamento de vinhaça.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. PARTES E PEÇAS. AQUISIÇÃO. UTILIZAÇÃO NA PRODUÇÃO.

Conforme previsão legal do inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, geram crédito as aquisições de máquinas e equipamentos, abrangendo as partes e peças, cujas aquisições tiverem sido tributadas pela contribuição e que integraram bens do ativo imobilizado, gerando crédito com base nos encargos de depreciação.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. ART. 8º DA LEI 10.925/2004. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004 somente pode ser utilizado para a dedução do PIS e da COFINS no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração.

A autorização para ressarcir ou compensar os créditos presumidos apurados alcança somente os pleitos formulados a partir de 01/01/2012.

**DIREITO CREDITÓRIO.
COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.
FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A
AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.**

Segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal, Processo Administrativo Fiscal e o Código de Processo Civil, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado em processos de restituição, ressarcimento e compensação.

O crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior somente pode ser objeto de indébito tributário, quando comprovado a sua certeza e liquidez.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer os créditos, observado os requisitos da legislação de regência, referentes a (1) gastos incorridos com o plantio de cana-de-açúcar, com exceção do dispêndio denominado “habitação”; (2) gastos incorridos com o reservatório de álcool e armazenagem de açúcar; (3) gastos incorridos com combustíveis e lubrificantes, exceto os efetuados nos veículos administrativos; (4) gastos com controle de produção; (5) gastos com a estação de tratamento de água (tratamento de efluentes); (6) gastos com geração de vapor e energia elétrica; (7) gastos com captação, redes e tanques de vinhaça; (8) gastos incorridos com serviços empregados no preparo do solo, cultivo e transporte da cana-de-açúcar, com exceção do elencado pela Fiscalização no item “02 – Centro de custo em branco”, por ausência de comprovação da certeza e liquidez do crédito, devendo ser observado em tal item, o reconhecimento do crédito em relação ao tópico referente a serviços de frete para transporte de peças para manutenção de transitório frentista (caminhão empregado no abastecimento e lubrificação do maquinário utilizado no cultivo de cana-de-açúcar); (9) serviços empregados na estação de tratamento de água; (10) serviços empregados na geração de vapor e energia elétrica; (11) serviços empregados na captação e reaproveitamento de vinhaça e (12) créditos relativos a bens do ativo imobilizado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hécio Lafetá Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata-se de Despacho Decisório Eletrônico que indeferiu Pedido de Restituição/Ressarcimento e não homologou compensações declaradas, por inexistência do direito creditório pleiteado.

No Termo de Constatação que subsidiou o Despacho Decisório, a autoridade fiscal descreve o desenvolvimento da auditoria e expõe suas conclusões nos seguintes termos:

Inicialmente ressaltamos que além dos créditos básicos o contribuinte apropriou créditos presumidos de PIS e da COFINS relativo a aquisição de Cana-de-Açúcar e de Estoque de Abertura.

O contribuinte industrializa e comercializa açúcar e álcool sendo que parte é exportada e em razão disso gerou saldos credores de PIS e COFINS passíveis de ressarcimento, todavia, o mesmo não logrou êxito em comprovar a certeza e liquidez da totalidade dos créditos tributários apropriados, conforme relatamos no decorrer deste termo.

A comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário, que é por parte do contribuinte, não está restrita somente aos aspectos formais do pedido.

...

Além disso, é necessária a comprovação de que os custos/gastos que deram origem aos créditos apropriados foram efetivamente consumidos na forma que a legislação prevê para que os créditos possam ser apropriados e se for o caso pedir seu ressarcimento e, como exemplo citamos os bens e serviços utilizados como insumos.

Para efeito da não-cumulatividade das contribuições, conforme acórdão seguinte, há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto e na consecução de sua atividade-fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto em fabricação.

...

III.1 - Constatações e conclusões em relação aos créditos apropriados:

Para analisar a certeza e a liquidez dos créditos básicos e presumidos apropriados pelo contribuinte no período de janeiro a junho de 2009 verificamos

nas ficha 06 A e 16 A da DACON os valores das bases de cálculos informadas pelo mesmo, ou seja, verificamos em quais itens o contribuinte informou valores de base de cálculos dos créditos.

...

Combinando as instruções constantes na DACON e as constantes na INSRF 404/2004 em especial o parágrafo 4o do art. 8o, e o embasamento constante na Lei 10.833/03, concluímos que os contribuintes de maneira geral devem apropriar seus créditos básicos e presumidos levando em conta o local (setores da empresa, centro custo, etc) onde os mesmos são consumidos.

Todavia, nem todas as aquisições que os contribuintes realizam e que geram créditos de PIS/COFINS necessitam estar ligadas diretamente ao setor de fabricação e como exemplo citamos o aluguel de máquinas e equipamentos.

Outro ponto a considerar é que os bens e serviços utilizados como insumos estão ligados diretamente com a fabricação dos produtos fabricados/industrializados pelo contribuinte.

No caso dos bens utilizados como insumos é necessário que sofram alterações, desgastes, etc em função da ação direta exercida sobre o produto em fabricação.

...

III.1.1 - Detalhamento das constatações e conclusões realizadas pela fiscalização em cada um dos itens que contribuinte apropriou créditos básicos e presumidos-

Conforme carta de 11 de julho de 2012 o contribuinte apresentou uma relação com os setores da empresa que de seu ponto de vista para fins tributários são os setores da empresa ligados com a produção de açúcar e álcool (item 13 do Termo de Intimações e Respostas).

Sendo, que após análise da carta e Diligência na empresa conforme Termo de Comparecimento n.º 0001 de 30/08/2012, (item 15 do Termo de Intimações e Respostas), **constatamos que para fins de apropriação de créditos de PIS/COFINS não cumulativos os setores da empresa envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool são:**

Recepção da cana (hilo).

Extração do caldo;

Preparo do caldo;

Fabrica de açúcar;

Destilaria;

Com base nos Demonstrativos dos Créditos Básicos e Presumidos elaborados pelo contribuinte (item 08 do Termo de Intimações e Respostas) elaboramos as seguintes Planilhas que foram anexas ao processo:

- Planilhas dos créditos básicos e presumidos aceitos pela fiscalização;
- Planilhas em que a fiscalização glosou os créditos básicos e presumidos apropriados;
- Planilhas em que não foram indicados os setores que os custos foram consumidos e, portanto, glosados.

...

A seguir seguem as constatações e conclusões da fiscalização em relação aos itens que o contribuinte apropriou créditos sendo que para cada conclusão foi elaborada uma planilha de (créditos aceitos; créditos glosados e planilha em que não foram identificados os setores de consumo).

...

01. Bens e serviços utilizados como insumos - INSRF 404/2004 -parágrafo 4º do art. 8º e Lei 10.833/03 e Decisões Administrativas:

01.01 - Setores em que o contribuinte aplicou os bens utilizados como insumos: - valor total da base de calculo R\$ 7.342.971,34.

01 - Agrícola - valor da base de calculo R\$ 653.390,96 Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna "nome c. custo" custos relativos a: (carregadoras de cana; colheitadeira de cana; comboio; habitação;

implementos agrícolas, tratores, moto niveladoras, oficinas, tratos culturais, etc.), sobre os quais apropriou créditos, todavia são custos relacionados com as atividades agrícolas, de campo, etc, e, não relacionados com os setores envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool.

...

De acordo com o item 11 do Termo de Intimações e Respostas e mediante a carta de 22 de junho de 2012 o contribuinte prestou os seguintes esclarecimentos em relação a comboio e tratores.

- Que "os tratores são utilizados em nosso processo produtivo, tendo como finalidade preparar o solo para o plantio da cana-de-açúcar para produção de açúcar e álcool";

- Que "os serviços realizados com o comboio trata-se de abastecimento do transporte de cana e implementos agrícolas utilizados no cultivo e plantio de cana" **Portanto** os custos informados em relação a esse item não estão envolvidos diretamente com a fabricação de açúcar e álcool e os créditos apropriados foram **glosados**.

02 - Armazém de açúcar e tanque de álcool na empresa - valor da base de cálculo R\$ 15.297,38;

...

Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna "nome c. custo" custos relativos a: (armazém de açúcar e reservatório de álcool), sobre os quais apropriou créditos, todavia são custos relacionados com o armazenamento dos produtos dentro da empresa que não estão relacionados com os setores envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool ou entrega dos produtos.

...

Portanto os custos informados em relação a esse item não estão envolvidos diretamente com a fabricação de açúcar e álcool ou entrega dos produtos e os créditos apropriados foram **glosados**.

...

03.01 - Gastos voltados para a atividade agrícola - valor da base de cálculo R\$ 4.339.855,23:

Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna "nome c. custo" custos relativos a: (caminhão bombeiro; colheitadeira e transporte de cana; veículos administrativos; implementos agrícolas, tratores, etc.), sobre os quais apropriou créditos, todavia são custos relacionados com as atividades agrícolas, de campo, etc, e, não relacionados com os setores envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool.

De acordo com o item 11 do Termo de Intimações e Respostas e mediante a carta de 22 de junho de 2012 o contribuinte prestou os seguintes esclarecimentos em relação a comboio e tratores.

- Que "os tratores são utilizados em nosso processo produtivo, tendo como finalidade preparar o solo para o plantio da cana-de-açúcar para produção de açúcar e álcool";

- Que "os serviços realizados com o comboio trata-se de abastecimento do transporte de cana e implementos agrícolas utilizados no cultivo e plantio de cana" **Portanto** os custos informados em relação a esse item não estão envolvidos diretamente com a fabricação de açúcar e álcool e os créditos apropriados foram **glosados**.

...

04- Controle de produção - valor da base de cálculo R\$ 242,00;

Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna "nome c. custo" custos relativos a: (controle da produção), sobre os quais apropriou créditos, todavia são custos relacionados com atividade de controle interno da empresa que não estão relacionados com os setores envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool.

...

Portanto os custos informados em relação a esse item não estão envolvidos diretamente com a fabricação de açúcar e álcool e os créditos apropriados foram **glosados**.

...

06- Estação de tratamento de água - valor da base de cálculo R\$ 203.308,18;

Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna "nome c. custo" custos relativos a: (captação de água e estação de tratamento de água) sobre os quais apropriou créditos, todavia são custos relacionados com os setores não envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool.

...

Portanto os custos informados em relação a esse item não estão envolvidos diretamente com a fabricação de açúcar e álcool e os créditos apropriados foram **glosados**.

...

07- Geração de vapor e energia elétrica valor da base de cálculo R\$180.787,64;

Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna "nome c. custo" custos relativos a: (geração de vapor (maioria dos custos) e geração de energia elétrica), sobre os quais apropriou créditos, todavia são custos relacionados com os setores não envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool.

Ressaltamos que não são custos de consumo ou demanda de energia elétrica e sim manutenção de equipamentos.

...

Portanto os custos informados em relação a esse item não estão envolvidos diretamente com a fabricação de açúcar e álcool e os créditos apropriados foram **glosados**.

08 - Captação, redes e tanques de vinhaça - valor da base de cálculo R\$ 19.806,16.

Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna "nome c. custo" custos relativos a: (captação e redes de tanque de vinhaça), sobre os quais apropriou créditos, todavia são setores que não estão envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool.

...

Portanto os custos informados em relação a esse item não estão envolvidos diretamente com a fabricação de açúcar e álcool e os créditos apropriados foram **glosados**.

01.02 - Setores em que o contribuinte aplicou os serviços utilizados como insumos - valor total da base de cálculo R\$ 4.083.660,56:

01- Agrícola - valor da base de cálculo R\$ 1.219.420,43;

Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna "nome c. custo" custos relativos a: (apoio; carregadoras de cana; colheitadeira de cana; implementos agrícolas, tratores, moto niveladoras, oficinas, etc.), sobre os quais apropriou créditos, todavia são custos relacionados com as atividades agrícolas, de campo, etc, e, não relacionados com os setores envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool.

...

De acordo com o item 11 do Termo de Intimações e Respostas e mediante a carta de 22 de junho de 2012 o contribuinte prestou os seguintes esclarecimentos em relação a comboio e tratores.

- Que "os tratores são utilizados em nosso processo produtivo, tendo como finalidade preparar o solo para o plantio da cana-de-açúcar para produção de açúcar e álcool";

- Que "os serviços realizados com o comboio trata-se de abastecimento do transporte de cana e implementos agrícolas utilizados no cultivo e plantio de cana".

Portanto os custos informados em relação a esse item não estão envolvidos diretamente com a fabricação de açúcar e álcool e os créditos apropriados foram **glosados**.

02- Centro de custo em branco - valor da base de calculo R\$ 600.684,30;

Em relação a esse item o contribuinte não informou na coluna "nome c. custo" em qual setor os custos foram consumidos e sobre os quais apropriou créditos, portanto, não foi possível aferir a certeza e liquidez do crédito tributário Além disso, na coluna "nome aplicação" o contribuinte não informou em sua maioria o tipo dos custos que foram consumidos, a não ser em alguns casos informou "Transitório frentista".

Na coluna "produto" constatamos que os custos estão voltados para atividade agrícola, pois os gastos são relativos a: (serviços de plantio; preparo do solo; pulverizações; serviços de transporte e carregamento de cana, etc)

Portanto os custos informados em relação a esse item, além de não ser possível aferir a certeza e liquidez do crédito tributário, constatamos que não estão envolvidos diretamente com a fabricação de açúcar e álcool e os créditos apropriados foram **glosados**.

...

04 - Estação de tratamento de água - valor da base de calculo R\$ 51.786,01;

Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna "nome c. custo" custos relativos a: (captação de água e estação de tratamento de água), sobre os quais apropriou créditos, todavia são custos relacionados com os setores não envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool.

...

Portanto os custos informados em relação a esse item não estão envolvidos diretamente com a fabricação de açúcar e álcool e os créditos apropriados foram **glosados**.

...

06- Frete Calcário - valor da base de calculo R\$ 54.311,57;

Em relação a esse item o contribuinte nada informou nas colunas "nome c.

custo" e "nome da aplicação", portanto, não foi possível aferir a certeza e liquidez do crédito tributário.

Todavia na coluna "produto" constatamos que são gastos relacionado a fretes relativos a aquisição de calcário, ou seja, foi efetuado transporte de produtos aplicados na atividade agrícola e o contribuinte apropriou créditos relativos a essas aquisições.

Portanto os custos informados em relação a esse item, além de não ser possível aferir a certeza e liquidez do crédito tributário, constatamos que não estão envolvidos diretamente com a fabricação de açúcar e álcool e os créditos apropriados foram **glosados**.

07- Geração de vapor e energia elétrica - valor da base de calculo R\$177.104,99;

Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna "nome c. custo" custos relativos a: (geração de vapor (maioria dos custos) e geração de energia elétrica), sobre os quais apropriou créditos, todavia são custos não relacionados com os setores envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool.

Ressaltamos que não são custos de consumo ou demanda de energia elétrica e sim manutenção de equipamentos.

...

Portanto os custos informados em relação a esse item não estão envolvidos diretamente com a fabricação de açúcar e álcool e os créditos apropriados foram **glosados**.

...

09 - Captação, redes e tanques de vinhaça - valor da base de cálculo R\$ 33.691,41.

Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna "nome c. custo" custos relativos a captação de vinhaça, sobre os quais apropriou créditos, todavia são custos que não estão relacionados com os setores envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool.

...

Portanto os custos informados em relação a esse item não estão envolvidos diretamente com a fabricação de açúcar e álcool e os créditos apropriados foram **glosados**.

...

03- Despesas de aluguel de máquinas e equipamentos INSRF404/2004 - parágrafo 4º do art. 8º e Lei 10.833/203 e Decisões Administrativas - valor da base de cálculo RS 552.787,15:

De acordo com a legislação o contribuinte pode apropriar créditos relativos ao valor do custo e/ou da despesa, incorridos no mês, com aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, inclusive atividades administrativas, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país, **todavia, não comporta o aluguel de veículos.**

Nas planilhas apresentadas pelo contribuinte constatamos o seguinte em relação ao aluguel de máquinas e equipamentos:

• **03.01 - Aluguel de máquinas e equipamentos com inclusão de mão-de-obra - Valor da base de cálculo - R\$ 25.406,53.**

A legislação não prevê a necessidade de que os aluguéis de máquinas e equipamentos estejam envolvidos diretamente com setores de fabricação, todavia, de acordo com a coluna "produto" nos valores gastos estão inclusas mão-de-obra, além disso, de acordo com a coluna "nome c. custo" os gastos se referem aos setores: (armazém de açúcar, captação de vinhaça, estação de tratamento de água, geração de energia elétrica e geração de vapor) que são setores não envolvidos diretamente com a produção do açúcar e álcool.

De acordo com a carta de 23 de julho contribuinte prestou esclarecimento acerca da inclusão da mão-de-obra no valor do aluguel das máquinas e equipamentos, todavia, não logrou êxito em separar o valor da mão-de-obra (serviços) do aluguel das máquinas e equipamentos, sendo assim não possível aferirmos a certeza e liquidez dos créditos apropriados.

Portanto, os créditos apropriados em relação a esse item foram **glosados**.

...

03.03 - Locação de veículos - Valor da base de cálculo - R\$ 33.047,50.

A legislação não prevê a necessidade de que os aluguéis de máquinas e equipamentos estejam envolvidos diretamente com setores de fabricação, todavia, de acordo com a coluna "produto" os gastos se referem a aluguel de veículo que não tem previsão legal para apropriação de créditos relativos a locação de veículos,

Portanto, os créditos apropriados em relação a esse item foram **glosados**.

...

05-Sobre bens do ativo imobilizado (sobre o valor da aquisição), sendo que o contribuinte adotou 1/48 sobre os valores das aquisições- valor da base de calculo R\$ 2.365.019,70/mês:

De acordo com a carta de 13 de abril de 2012 o contribuinte esclareceu que em relação "aos bens do ativo imobilizado adquiridos até 12/2008, tomando com base de calculo para crédito de PIS/COFINS 1/48 das aquisições de máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, conforme legislação Lei 10865/2004, INSRF 457".

Todavia, constatamos que o contribuinte não adquiriu máquinas e equipamentos e sim partes de diversos bens: máquinas e outros itens como por exemplo, materiais elétricos, ferragens, etc.

...

O benefício de se efetuar a apropriação dos créditos na base de 1/48 do valor da aquisição de máquinas e equipamentos (...).

...

Portanto, Constatamos que na planilha apresentada pelo contribuinte não consta a descrição ou relação de máquinas e equipamentos adquiridos e utilizados na produção de bens destinados a venda, que no caso do contribuinte, é açúcar e álcool e, sim uma relação de partes e peças, sendo assim, concluimos que o contribuinte não logrou êxito em comprovar a certeza e liquidez dos créditos tributários apropriados e os créditos apropriados foram glosados.

...

07 – Créditos presumidos de estoque de abertura INSRF 404/2004 – parágrafo 4º do art. 8º e Lei 10.833/2003 (...)

...

Tendo em vista o item II do art. 10 [Lei nº 11.727/2008] os créditos apropriados foram utilizados para compensação com os débitos apurados no período de janeiro a junho e, não passíveis de ressarcimentos.

08 – Créditos presumidos de insumos de origem vegetal (cana-de-açúcar) – a partir de março de 2009 INSRF 404/2004 – parágrafo 4º do art. 8º e Lei 10.833/2003 (...).

...

A apropriação do crédito presumido da cana tem como base a Lei 10.925/04 –art. 8º - código de classificação fiscal 1701.1100 (açúcar de cana),

...

Tendo em vista o exposto, concluimos que os créditos presumidos de cana-de-açúcar não são passíveis de ressarcimento, pois:

- Os pedidos de ressarcimentos dos créditos presumidos apropriados podem ser pleiteados somente a partir de 1º de janeiro de 2012 (item II do Art. 56 da Lei 12.350/2010);

- O contribuinte apresentou seu pedido em 29/01/2010;

- Em razão disso os créditos apropriados serão utilizados para compensação com os débitos apurados no período de janeiro a junho de 2009 e não passíveis de ressarcimento.

...

10 - VALOR A SER RESSARCIDO APÓS DEDUÇÕES:

Em razão de todo o exposto acima, elaboramos o cálculo dos créditos básicos de PIS e da COFINS não-cumulativos vinculados a receita de exportação do período sob fiscalização após as deduções efetuadas pelo contribuinte.

Nos termos do artigo 28, § 2o, da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, cada pedido de ressarcimento "deverá referir-se a um único trimestre-calendário e ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário, líquido das utilizações

Na sequência, a fiscalização explicita os resultados da auditoria de créditos sobre cada um dos pedidos de ressarcimento, concluindo pela proposta de indeferimento integral dos valores pleiteados da Contribuição para o Programa de Integração Social, bem como dos veiculados em um PER/DCOMP da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, sendo que um dos PER/DCOMP dessa última contribuição teve deferido parte do crédito.

Cientificada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese, que:

Não obstante os documentos e esclarecimentos apresentados, a Fiscalização houve por glosar parte dos créditos declarados pela Recorrente, basicamente, por entender que o cultivo e corte de cana-de-açúcar consistiria em uma atividade autônoma, segregada dos processos produtivos de açúcar e álcool, desencadeados na usina da Recorrente.

Conforme se nota da leitura do despacho decisório, as glosas se devem, majoritariamente, ao entendimento da Fiscalização de que os gastos suportados pela Recorrente com o cultivo da cana-de-açúcar, supostamente, não seriam insumos da produção dos bens finais, destinados à venda - isto é, açúcar e álcool.

*Há, ainda, outros casos de glosas pontuais, os quais serão devidamente enfrentados ao longo da presente defesa - porém, como já afirmado, praticamente **toda a conclusão do Fiscal se apoia em uma interpretação bastante particular, qual seja, a de que não haveria processos produtivos de natureza agroindustrial - mas sim, processos produtivos autônomos, segregados: um, de ordem agrícola (cultivo de cana-de-açúcar) e, os demais, de ordem industrial (produção de açúcar e álcool).***

*Entretanto, a **principal premissa adotada pela Fiscalização está completamente equivocada, principalmente, por ignorar que os gastos com o cultivo de cana-de-açúcar são essenciais à produção dos bens finais (açúcar e álcool).***

...

I. DA CORRETA INTERPRETAÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS, À LUZ DO ATUAL POSICIONAMENTO DO E. CARF. PRONUNCIAMENTO DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS (CSRF).

Como já dito, a Fiscalização concluiu que o processo produtivo da Recorrente se limitaria ao processamento de cana-de-açúcar, para fins de produção de açúcar e álcool (atividade industrial). Assim, no entendimento da Fiscalização, o cultivo, a colheita e o transporte da cana-de-açúcar fariam parte de uma atividade distinta, de natureza agrícola, não conferindo, desse modo, direito a créditos de PIS e COFINS.

...

*(...) a Fiscalização **segrega a atividade de produção** de açúcar e álcool da fase de cultivo, corte, colheita e transporte de cana-de-açúcar, para efeito de **não reconhecer direito a créditos de PIS e de COFINS sobre os gastos com a obtenção da cana-de-açúcar - insumo essencial do processo produtivo da Recorrente.***

...

*Tal posicionamento da Fiscalização, contudo, **diverge do atual entendimento do E. CARF**, expresso por seu órgão uniformizador de jurisprudência (CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS).*

*A CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, afastando o conceito de insumos vigente para o IPI, reconheceu um **conceito mais amplo de insumos** para fins de interpretação do PIS e da COFINS, o qual inclui todos "**os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa para incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada**" (...).*

...

*No caso presente, é indiscutível que, para o chamado **setor sucroalcooleiro**, os **gastos com a obtenção de cana-de-açúcar afiguram-se indispensáveis** à manutenção de sua fonte produtiva - e, nesta medida, **devem, sim, conferir créditos de PIS e de COFINS**.*

...

*Efetivamente, ao tratar isoladamente os processos agrícola e industrial, a Fiscalização **ignorou os modernos conceitos de "agroindústria", e de "complexo agroindustrial"**.*

...

*Tal processo de modernização resultou em uma **subordinação do setor agrícola ao industrial**, sobretudo, pautada na **demandada por crescente aprimoramento tecnológico e por parâmetros rígidos de qualidade**...*

*Nota-se, assim, que a produção desenvolvida pela Recorrente **se caracteriza como um todo, um complexo agroindustrial**, não podendo a Fiscalização desconsiderar esta realidade econômica e produtiva para fins de glosar créditos de PIS e de COFINS, apenas com base em uma **distinção completamente artificial**.*

...

*Como já dito, a cana-de-açúcar, para a Recorrente, é, sem dúvida, um **ativo de alta especificidade, não comportando substituições**. Assim, é não apenas racional, do ponto de vista microeconômico, como também indispensável a integração de produção desta matéria-prima, para fins de **garantia de seu fornecimento**, imunidade contra as flutuações de preço e sazonalidades, e manutenção de sua atividade produtiva.*

*Diante das **características intrínsecas do processo produtivo** da Recorrente e do mercado em que atua, tem-se que os **gastos com o cultivo de cana-de-açúcar se afiguram como necessários** à manutenção da fonte produtiva no que se refere ao setor sucroalcooleiro. Por esta razão, **tais gastos devem conferir créditos de PIS e de COFINS** - ao contrário do que concluiu a Fiscalização - o que conduz à necessidade de **reforma integral do despacho** decisório.*

*Nos tópicos seguintes, a Recorrente abordará, individualmente, as glosas procedidas pela Fiscalização, retomando as idéias acima expostas sempre que oportuno. Ao final desta exposição, restará confirmada a total **IMPROCEDÊNCIA do despacho decisório**.*

2. DA IMPROCEDÊNCIA DAS GLOSAS PROCEDIDAS PELA FISCALIZAÇÃO

*Conforme já dito, a maior parte das glosas procedidas pela Fiscalização se deve à **não aceitação dos gastos suportados com o cultivo, corte e transporte da cana-de-açúcar** usinada pela Recorrente - o que não se justifica, à luz das razões acima expostas.*

Com base em sua premissa maior, a Fiscalização intimou a Recorrente a informar o local (indústria, laboratório, lavoura, etc.) onde os bens (produtos)

utilizados como insumos são aplicados e qual seria a sua finalidade (utilidade do insumo), bem como para detalhar os serviços utilizados como insumos (tipo do serviço e finalidade). De uma forma geral, denota-se, das glosas efetuadas pela Fiscalização, uma grande falta de cuidado em discernir a natureza e peculiaridades do processo produtivo desempenhado pela Recorrente, ao contrário do que vem decidindo o E. CARF, como demonstrado anteriormente.

...

2.1) BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS:

2.1.A) GASTOS COM PLANTIO DE CANA-DE-AÇÚCAR:

...

Conforme se nota, a Fiscalização efetuou a glosa de todos os gastos utilizados diretamente no plantio da cana-de-açúcar, inclusive os gastos com manutenção de equipamentos empregados diretamente no cultivo e transporte da cana-de-açúcar.

Entretanto, tais glosas se mostram indevidas, pois, conforme já demonstrado anteriormente, o cultivo da cana é necessário à manutenção do processo produtivo dos bens finais comercializados pela Recorrente (açúcar e álcool).

...

Note-se que, no precedente acima citado, o E. CARF não só autorizou créditos de PIS e de COFINS sobre os gastos diretamente relacionados ao cultivo e corte de cana-de-açúcar, como, também, quanto a todos os gastos necessários à viabilização dessa atividade (incluindo, até mesmo, o transporte de funcionários ao canavial, e os gastos com combustíveis e lubrificantes empregados nos veículos e maquinário indispensável a esta atividade). À luz desse conceito, é claro que os gastos com manutenção de equipamentos diretamente aplicados no cultivo de cana-de-açúcar também se afiguram como indispensáveis à manutenção do processo produtivo, conferindo -portanto - direito a créditos de PIS e de COFINS.

...

2.1 .B) GASTOS COM O RESERVATÓRIO DE ÁLCOOL E ARMAZENAGEM DE AÇÚCAR:

Observe-se que a Fiscalização glosou, sem maiores fundamentos, os bens utilizados no reservatório de álcool e no armazém de açúcar. A simples carência de fundamentação, por sinal, já deverá conduzir à total improcedência das glosas.

Porém, tais gastos, além de estarem relacionados à fase de usinagem, são - sem sombra de dúvidas - necessários à manutenção da atividade produtiva, pois se trata de dispêndios suportados para armazenagem de bens que aguardam sua embalagem/envasamento, para seguirem ao cliente. Portanto, a Recorrente faz, sim, jus aos respectivos créditos de PIS e de COFINS.

2.1 .C) GASTOS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES:

...

Observa-se que a Fiscalização glosou créditos referentes a gastos com combustíveis e lubrificantes aplicados em veículos como tratores agrícolas e caminhões comboio.

Conforme esclarecido à Fiscalização, os tratores são empregados no preparo do solo para cultivo da cana-de-açúcar, ao passo que os caminhões comboio são empregados para lubrificação e abastecimento do maquinário empregado na colheita de cana-de-açúcar.

Tais equipamentos são, portanto, claramente indispensáveis para obtenção da cana-de-açúcar, bem como para a continuidade do processo produtivo desempenhado pela Recorrente.

...

2.1 .D) GASTOS COM CONTROLE DE PRODUÇÃO:

...

*Quanto aos gastos alocados com controle de produção, esclareça-se que tal etapa do processo produtivo se atina aos **testes de teor de sacarose e microbiológicos aplicados quando da aquisição de matéria-prima por terceiros** - conforme descrição constante do laudo do processo produtivo da Recorrente (**doc. 04**).*

...

*Assim, os gastos referentes a controles de produção (testes de teor de sacarose e microbiológicos) se **mostram necessários para a manutenção da atividade (industrial) de usinagem da cana-de-açúcar**.*

...

2.1.E) GASTOS COM "ESTAÇÃO DE TRATAMENTO DE ÁGUA" (I.E., TRATAMENTO DE EFLUENTES):

...

*Além disso, a Fiscalização glosou gastos que, igualmente, se mostram **essenciais para viabilizar a produção dos bens comercializados pela Recorrente**, identificadas pela Fiscalização como estação de tratamento de água e laboratório. É o caso dos gastos com "**Estação de Tratamento de Água**".*

*Conforme laudo técnico descritivo do processo produtivo, acostado pela Recorrente à presente defesa (**doc. 04**), na **estação de tratamento de água** são executados os **processos de potabilização da água para embebição do bagaço de cana nas moendas, desmineralização de água para produção de vapor, e resfriamento de água para recircularização, nas torres de resfriamento**.*

*Trata-se, portanto, de gastos essenciais no **tratamento da água empregada em fases essenciais do processo de usinagem da cana e produção de açúcar** (atividade industrial no sentido estrito, portanto).*

...

2.1.F) GASTOS COM GERAÇÃO DE VAPOR E ENERGIA ELÉTRICA:

...

Quanto aos gastos aludidos pela Fiscalização neste Item, esclareça-se que a Recorrente aproveita o bagaço da cana-de-açúcar como fonte de geração de energia, agregando valor a esse subproduto da cadeia produtiva do açúcar e do álcool. Gera 12 megawatts/hora de energia a partir da biomassa que são utilizados para alimentar toda a unidade industrial.

...

Não há dúvidas de que a energia produzida, internamente, pela Recorrente, por meio de reaproveitamento de sobras do processo é aplicada na produção de álcool ou açúcar

...

A Fiscalização não contesta este fato, o que nem poderia fazer. Porém, rejeita a tomada de créditos sobre tais gastos, sob argumento de que não se trataria de aquisição de energia elétrica, mas sim, de produção interna de energia.

A Fiscalização, novamente aqui, está segregando estes subprodutos do processo produtivo da Recorrente (vapor e energia elétrica), para efeito de tratar esta etapa da produção como se fosse totalmente alheia ao processo produtivo de fabricação de açúcar e álcool.

...

*Seria um total contrassenso admitir direito a créditos na aquisição de energia elétrica convencional no mercado (pois, quanto a tais aquisições, não há nenhuma dúvida de que geram direito a créditos de PIS e de COFINS) **ao passo em que se***

nega o direito aos mesmos créditos em situação muito mais benéfica à sociedade, sob vários aspectos. Tal interpretação, além de totalmente formalista, atentaria, claramente, contra objetivos assumidos pela legislação do PIS e da COFINS.

Por tais razões, é de ser reformado o entendimento exposto no despacho decisório, para fins de reconhecer o direito aos créditos de PIS e de COFINS sobre dispêndios com a geração de vapor e energia elétrica.

2.1.G) GASTOS COM CAPTAÇÃO, REDES E TANQUES DE VINHAÇA:

Neste item, a Fiscalização glosou gastos mantidos com sistema de captação e armazenamento de vinhaça.

*Mais uma vez, a Fiscalização demonstra desconhecimento de causa quanto às peculiaridades do processo produtivo da Recorrente, razão pela qual, antes de prosseguir para as razões de **improcedência das glosas**, a Recorrente explicará em que consiste a "vinhaça".*

...

A vinhaça consiste em um efluente de refinarias de álcool, com alto poder poluente.

Para mitigar os efeitos poluentes e reaproveitar as sobras do processo, eliminando desperdícios, a indústria sucroalcooleira tem re-utilizado a vinhaça no processo de fertilização do solo (...).

...

*Assim, os gastos com este sistema de captação, armazenamento, tratamento e reutilização da vinhaça como fertilizante são essenciais à obtenção do insumo essencial da Recorrente (cana-de-açúcar) - **devendo, pois, conferir créditos de PIS e de COFINS, na linha do quanto já decidido pelo E. CARF**, conforme amplamente abordado até aqui.*

...

*Assim, sob qualquer ângulo que se analise tais gastos (ou seja, se analisados como gastos para obtenção da cana-de-açúcar, ou como gastos essenciais à manutenção do processo de usinagem do álcool), tem-se que os **dispêndios com captação e reaproveitamento da vinhaça geram direito a créditos de PIS e de COFINS** - ao contrário do que entendeu o despacho decisório.*

2.2. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS:

2.2.A) SERVIÇOS EMPREGADOS NO PREPARO DO SOLO, CULTIVO E TRANSPORTE DA CANA-DE-ACÚCAR

...

*Quanto aos serviços empregados como insumo, a Fiscalização, basicamente, empregou o mesmo critério utilizado quanto aos bens, é dizer: **excluiu todos os serviços que foram empregados pela Recorrente no plantio, corte e transporte da cana-de-açúcar.***

Tais serviços, dentre outras atividades, envolvem:

-serviços empregados na lavoura, como corte e transporte da cana-de-açúcar;

-serviços de manutenção das colhedoras de cana-de-açúcar;

-serviços de manutenção dos equipamentos agrícolas;

-serviços de preparo do solo, pulverizações e plantio;

-serviços de manutenção da estação de tratamento de água; e serviços de frete para transporte de funcionários na usina -descarregamento de cana;

-serviços de frete para transporte de maquinário empregado no cultivo/colheita de cana-de-açúcar ("colheitadeiras de cana");

-serviços de frete para transporte de equipamentos empregados para o controle de produção (cuja funcionalidade no processo produtivo já foi esclarecida anteriormente);

-serviços de frete para transporte de mão-de-obra rústica, empregada no cultivo de cana-de-açúcar;

-serviços de frete para transporte de peças para manutenção de transitório frentista (caminhão empregado no abastecimento e lubrificação do maquinário utilizado no cultivo de cana-de-açúcar);

-serviços de frete para transporte de tratores empregados no cultivo da cana-de-açúcar;

e serviços de frete transporte de equipamentos utilizados no transbordo (processo com rastelos rotativos que juntam a cana espalhada na lavoura em montes, para que as carregadeiras coloquem sobre o meio de transporte utilizado até o setor industrial;

De um modo geral, os serviços em questão foram glosados, única e exclusivamente, por estarem vinculados ao cultivo, corte e transporte da cana-de-açúcar.

...

Assim, pelos mesmos argumentos já expostos, ostensivamente, nos tópicos anteriores, tais gastos se caracterizam como **necessários à viabilização da atividade produtiva -devendo, portanto, fazer jus aos créditos de PIS e de COFINS.**

2.2.B) SERVIÇOS EMPREGADOS NA ESTAÇÃO DE TRATAMENTO DE ÁGUAS

...

Observa-se que a Fiscalização glosou gastos de **serviços de manutenção do sistema de tratamento de águas, cuja funcionalidade no processo produtivo da Recorrente já foi explicada anteriormente, no Item 2.1.E acima.**

...

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

Assim, é de se reconhecer direito a créditos de PIS e de COFINS sobre gastos com tratamento de efluentes - ao contrário do que decidiu o despacho decisório.

2.2.C) SERVIÇOS EMPREGADOS NA GERAÇÃO DE VAPOR E ENERGIA ELÉTRICA:

...

Neste Item trata-se de gastos com serviços empregados no sistema de **reaproveitamento de bagaço de cana-de-açúcar para geração de vapor e energia elétrica que são consumidas no processo.**

No Item "2.1.F" acima, a Recorrente demonstrou a funcionalidade deste método de reaproveitamento de sobras do processo para produção ecológica de energia (bioenergia), bem como defendeu que os materiais empregados neste processo devem, sim, fazer jus a créditos de PIS e de COFINS.

Os mesmos fundamentos ali expostos se aplicam a este Item, que se refere aos serviços empregados no processo de **produção interna de energia para consumo no processo produtivo.**

...

Portanto, os serviços empregados neste processo devem, sim, fazer jus aos créditos de PIS e de COFINS, ao contrário do que entendeu o despacho decisório.

2.2.D) SERVIÇOS EMPREGADOS NA CAPTAÇÃO E REAPROVEITAMENTO DE VINHAÇA...

Este Item também possui relação com assunto já tratado anteriormente (ver Item 2.1.G, acima), quando se abordou os gastos com materiais empregados no processo de reaproveitamento de vinhaça para fertilização do solo.

*No referido Item, a Recorrente demonstrou que tais gastos não apenas são essenciais ao cultivo do solo (fertilização), como, também, se mostram indispensáveis à continuidade do processo industrial strictu sensu (usinagem), uma vez que **consistem em gastos com tratamento de efluentes industriais.***

...

Assim, sob qualquer ótica, tais gastos devem conferir créditos de PIS e de COFINS.

2.3. CRÉDITOS RELATIVOS A ALUGUEIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS:

2.3.1. ALUGUÉIS DE EQUIPAMENTOS COM CESSÃO DE MÃO-DEOBRA:

...

Neste Item, a Fiscalização glosou gastos com locação de equipamentos, por entender os respectivos contratos seriam mistos, por envolver cessão de mão-de-obra.

*Assim, a Fiscalização glosou tais dispêndios, sob alegação de que a parte referente à mão-de-obra não guardaria relação com o processo produtivo. Note-se que a Fiscalização, **novamente, valeu-se de um conceito bastante restrito de processo produtivo**, para efeito de excluir a etapa agrícola.*

*Entretanto, é de se ressaltar que, **ao contrário do que a Fiscalização leva a crer**, a esmagadora maioria dos gastos se refere à locação de equipamentos, sem envolver mão-de-obra.*

Ainda nos casos em que há mão-de-obra envolvida, ela está diretamente relacionada ao processo produtivo - desde que considerada a fase de cultivo e obtenção do insumo (cana-de-açúcar) como dele integrante, conforme vem entendendo a jurisprudência do E. CARF.

Trata-se, nestes casos, de locação de equipamentos agrícolas, como tratores, colheitadeiras, etc, os quais devem ser operados por pessoal especializado.

Assim, por vezes, os contratos envolvem não apenas a locação dos bens, como, também, o serviço de operação destes equipamentos.

Ainda nestes casos, contudo, os serviços são aplicados no processo produtivo, não havendo que se falar em segregação desta parcela dos gastos. Vale ressaltar que a própria Fiscalização reconhece que tais gastos foram alocados nos setores de "armazém de açúcar, captação de vinhaça, estação de tratamento de água, geração de energia elétrica e geração de vapor" - setores estes que, como já explanado pela Recorrente, são inerentes ao sistema produtivo.

...

2.3.2. ALUGUÉIS DE VEÍCULOS:

Neste Item, a Fiscalização glosou créditos de PIS e de COFINS sobre gastos com locação de veículos empregados nas atividades da empresa.

Os veículos em questão são empregados no processo produtivo da Recorrente, inclusive, para lubrificação e abastecimento do maquinário empregado na colheita de cana-de-açúcar.

...

No caso da Recorrente, tais veículos empregados no abastecimento e lubrificação das máquinas, são, claramente, essenciais à manutenção do processo produtivo. Assim, **no contexto do processo produtivo da Recorrente**, estes veículos constituem-se como **equipamentos operativos**, e não como meros veículos.

...

Assim, tais gastos, por necessários e intrínsecos ao processo produtivo, fazem, sim, jus a créditos de PIS e de COFINS - ao contrário do que entendeu a Fiscalização.

2.4. CRÉDITOS RELATIVOS A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Semelhantemente, a Fiscalização houve por glosar, no Item em referência, créditos referentes a encargos de depreciação de veículos, por entender que "veículos" não se amoldariam ao conceito de "máquinas e equipamentos" para fins de aplicação do art. 3º, VI, da Lei 10.833/03 - de acordo com o mesmo raciocínio descrito no tópico anterior.

Antes de se prosseguir na análise, é necessário se ater à literalidade do dispositivo sobre o qual se baseia o direito a créditos sobre ativo imobilizado (art. 3º, VI, da Lei 10.833/03):

...

Conforme se verifica claramente da redação acima reproduzida, o direito a créditos **não recai, somente, sobre máquinas e equipamentos** - ao contrário do que afirma a Fiscalização - **mas, também, sobre outros bens incorporados ao imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda.**

No presente caso, ao se analisar a planilha de ativo imobilizado apresentada à Fiscalização (**doc. 05**), tem-se que a grande maioria dos Itens se refere à construção de um **difusor** - que consiste em um **maquinário utilizado para extrair sacarose da cana-de-açúcar.**

Trata-se, portanto, de **bens empregados diretamente na produção de outros bens destinados à venda.**

E, aqui, diga-se de passagem, não se aplica sequer o argumento da Fiscalização de que as fases agrícola e industrial (usinagem) devem ser segregadas, uma vez que o **difusor é, claramente, vinculado à etapa estritamente industrial (usinagem).**

Outros itens que também figuram na tabela de ativo imobilizado (**doc. 05**) incluem a **construção de caldeira, destilaria, preparador de caldo, fábrica e armazém de açúcar, reservatório de álcool - enfim, itens claramente vinculados à usinagem da cana (fabricação de álcool e açúcar).**

Há, ainda, construção de itens cuja funcionalidade no processo produtivo já foi explanada anteriormente (laboratório de teor de sacarose, geradores de energia elétrica, Estação de Tratamento de Água - "ETA", receptores e distribuidores de vinhaça, etc).

Quanto a alguns itens, como **fabricação de caminhões e outros implementos agrícolas**, convém esclarecer que se trata de montagem de veículos e tratores, que consiste em **acoplamento de adereços para fins de adaptar os veículos à agricultura canavieira (doc. 05).**

Finalmente, há construção de algumas **estruturas industriais de apoio**, como subestações elétricas e oficinas mecânicas, necessárias para **viabilizar a manutenção dos equipamentos empregados no processo produtivo.**

Em resumo, trata-se, à evidência, de itens **indissociavelmente relacionados ao processo produtivo da natureza daquele desencadeado na Usina Ouroeste** - ou seja, um processo produtivo de **natureza agroindustrial.**

Destarte, são improcedentes as glosas efetuadas pela Fiscalização no Item.

2.5) DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE INSUMOS DE ORIGEM VEGETAL (CANA-DE-ACÚCAR)

Neste Item, trata-se dos créditos presumidos de que trata o §3º, do art. 8º, da Lei 10.925/2004. Como cediço, o caput do dispositivo trata da possibilidade de dedução, do PIS e da COFINS apurada no mês, de créditos presumidos calculados sobre aquisição de cana.

A autorização para ressarcimento dos saldos acumulados do crédito em questão foi incluída por meio da MP 517, de 30.12.2010, a qual alterou a redação da Lei 12.350/2010, acrescentando-lhe o art. 56-A (...).

Conforme se nota, o 2º, II, acima reproduzido, limitou, temporalmente, a possibilidade de ressarcimento dos créditos apurados entre 2009 e janeiro de 2010, sendo que os pedidos de ressarcimento referentes a estes créditos poderiam ser apresentados a partir de 1º de janeiro de 2012. A Lei 12.350/2010 alterou novamente este dispositivo, apenas para efeito de ampliar a limitação temporal.

*No presente caso, embora a Recorrente tenha requerido o ressarcimento em 29 de janeiro de 2010, fato é que o **limite temporal estabelecido pela Lei 12.350/2010 já foi superado** - isto é, a Recorrente já passou a fazer jus aos créditos em questão, a partir de 1º de janeiro de 2012.*

*Exigir a nova apresentação de PER/DCOMP de crédito ao qual a Recorrente, comprovadamente, faz jus é incorrer em excessivo formalismo, com custos para a Administração, que teria de processar nova declaração, emitir novo despacho, ao passo que todos os elementos necessários à análise do crédito já se encontram à disposição nestes autos Assim sendo, embora tenha havido falha formal, impõe-se o reconhecimento dos créditos, uma vez que o **limite temporal já foi superado**, e a Recorrente comprovadamente **faz jus aos créditos presumidos em questão.**”*

A decisão recorrida julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e apresenta a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS. INSUMOS DE INSUMO. IMPOSSIBILIDADE.

A lei prevê o desconto de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, deixando claro que não se pretendeu alcançar todas as etapas produtivas empreendidas pela pessoa jurídica, mas tão-somente aquela da efetiva fabricação do produto final, afastando a apropriação de créditos de “insumos de insumos”, como os utilizados na etapa agrícola de produção de cana-de-açúcar nas usinas de produção de açúcar e álcool.

CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO ESPECIAL. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CONDIÇÕES.

A apuração de créditos a partir da proporção excepcional de 1/48 (um quarenta e oito avos) somente se aplica a máquinas e equipamentos, não abrangendo partes e peças.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

(i) o Acórdão recorrido seguiu a premissa adotada pela Fiscalização de que as aquisições (insumos) utilizadas na etapa agrícola, a qual – é inconteste – compõem o seu processo produtivo, não estariam relacionados com o produto final (açúcar e álcool);

(ii) a interpretação restritiva defendida pelo Acórdão se apoia na premissa equivocada de que apenas os bens e serviços consumidos no processo produtivo é que fariam jus a créditos de PIS e de COFINS;

(iii) na jurisprudência mais atualizada deste E. CARF, tem prevalecido o entendimento de que deve-se considerar como insumos aqueles gastos que, conquanto não participem diretamente do processo produtivo, sejam a ele essenciais.;

(iv) o critério para fins de definição do conceito de insumos para a legislação do PIS/COFINS deve considerar o vínculo do dispêndio com a obtenção de receitas tributáveis, sendo que, nesta análise, é fundamental levar em consideração as peculiaridades de cada processo;

(v) o CARF possui precedentes jurisprudências favoráveis sobre a sua cadeia produtiva (produção de açúcar e álcool), os quais reconhecem o direito do contribuinte a créditos de PIS e de COFINS em relação aos gastos com a fase agrícola (cultivo de cana-de-açúcar) quanto às empresas que industrializam açúcar e álcool;

(vi) em resumo, a sua cadeia produtiva consiste nas seguintes etapas:

1. Preparo do solo: Adubação do solo, sulcação, correção do solo, gradagem e aração;

2. Plantio: Cana planta e cana soca;

3. Manutenção da Lavoura ou tratos culturais: Maturadores químicos, capina química ou manual, aplicação de herbicida, fertirrigação, irrigação;

4. Colheita: Colheita mecanizada e colheita manual;

5. Transbordo: Transporte e carregamento.

6. Recepção da Cana-de-Açúcar:

6.1. Fabricação do açúcar:

6.1.1. Calagem (filtro do caldo), Aquecimento, Decantação (lodo),

Evaporação (água para reciclagem), Xarope, Cozimento, Cristalização, Centrifugação (mel cristalizado e mel final), Secagem (esteira açúcar granel), Ensaque e Armazenagem.

6.2. Fabricação do álcool:

6.2.1. Aquecimento (filtro do caldo), Decantação (lodo), Resfriamento, Preparo do Mosto (mel final e preparo do fermento), Fermentação, Vinho, Centrifugação (levedura), Destilação (vinhaça), Retificação, Álcool Hidratado e Armazenagem.

(vii) diante das características intrínsecas do seu processo produtivo e do mercado em que atua, tem-se que os gastos com o cultivo de cana-de-açúcar se afiguram como necessários à manutenção da fonte produtiva no que se refere ao setor sucroalcooleiro, sendo que tais gastos devem conferir créditos de PIS e de COFINS;

(viii) gastos com aquisição plantio de cana-de-açúcar; gastos com reservatório de álcool e armazenagem de açúcar; gastos com combustíveis e lubrificantes; gastos com controle de produção; gastos com tratamento de água (tratamento de efluentes); gastos com geração de vapor e energia elétrica; gastos com captação e redes e tanques de vinhaça dão direito ao creditamento das contribuições;

(ix) serviços empregados no preparo do solo, cultivo e transporte de cana-de-açúcar; serviços empregados na estação de tratamento de água; serviços empregados na geração de vapor e energia elétrica e serviços empregados na captação e reaproveitamento da vinhaça geram direito ao crédito das contribuições;

(x) aluguéis de equipamentos com cessão de mão-de-obra e aluguéis de veículos por essenciais ao processo produtivo, fazem, jus a créditos de PIS e de COFINS – ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido;

(xi) créditos relativos a bens do ativo imobilizado não recaem, somente, sobre máquinas e equipamentos – ao contrário do que afirma a Fiscalização – mas, também, sobre outros bens incorporados ao imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda;

(xii) a grande maioria dos Itens se refere à construção de um difusor – que consiste em um maquinário que se agrega às estruturas físicas do parque industrial da Recorrente, sendo que tal maquinário é utilizado para extrair sacarose da cana-de-açúcar;

(xiii) o difusor é, claramente, vinculado à etapa estritamente industrial (usinagem).

(xiv) outros itens que também figuram na tabela de ativo imobilizado incluem a construção de caldeira, destilaria, preparador de caldo, fábrica e armazém de açúcar, reservatório de álcool – enfim, itens claramente vinculados à usinagem da cana (fabricação de álcool e açúcar);

(xv) há, ainda, construção de itens cuja funcionalidade no processo produtivo já foi explanada anteriormente (laboratório de teor de sacarose, geradores de energia elétrica, Estação de Tratamento de Água – “ETA”, receptores e distribuidores de vinhaça, etc.).

(xvi) quanto a alguns itens, como fabricação de caminhões e outros implementos agrícolas, convém esclarecer que se trata de montagem de veículos e tratores, que consiste em acoplamento de adereços para fins de adaptar os veículos à agricultura canavieira;

(xvii) segundo o acórdão recorrido, os registros contábeis retratariam peças e não máquinas e equipamentos, e, por conta disso, supostamente, seria indevida a apuração de créditos com a aplicação da proporção de 1/48 avos, pois não se amoldaria à previsão do art. 3º, inciso VI, § 14 da Lei 10.833/2003;., raciocínio equivocado, pois são bens destinados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de outros bens;

(xviii) por se tratarem de bens que se agregam às estruturas industriais, estes se amoldariam, em último caso, ao conceito de benfeitorias em edificações empregadas nas atividades empresariais;

(xix) se não classificadas como bens do ativo imobilizado destinados à produção de bens destinados à venda, estas estruturas consistem, no mínimo, em edificações utilizadas nas atividades da empresa, por se tratar de bens imóveis na acepção jurídica do termo, por sua agregação ao solo (art. 79 do Código Civil);

(xx) é possível o aproveitamento dos créditos presumidos de insumos de origem vegetal (cana-de-açúcar) de que trata o § 3º, do art. 8º, da Lei 10.925/2004;

(xxi) a autorização para ressarcimento dos saldos acumulados do crédito em questão foi incluída por meio da MP 517, de 30.12.2010, a qual alterou a redação da Lei 12.350/2010, acrescentando-lhe o art. 56-A;

(xxii) o § 2º, II, do art. 56-A, limitou, temporalmente, a possibilidade de ressarcimento dos créditos apurados entre 2009 e janeiro de 2010, sendo que os pedidos de ressarcimento referentes a estes créditos poderiam ser apresentados a partir de 1º de janeiro de 2012;

(xxiii) embora tenha requerido o ressarcimento em 29 de janeiro de 2010, fato é que o limite temporal estabelecido pela Lei 12.350/2010 já foi superado – isto é, a Recorrente já passou a fazer jus aos créditos em questão, a partir de 1º de janeiro de 2012;

(xxiv) exigir a nova apresentação de PER/DCOMP de crédito ao qual faz jus é incorrer em excessivo formalismo, com custos para a Administração, que teria de processar nova declaração, emitir novo despacho, ao passo que todos os elementos necessários à análise do crédito já se encontram à disposição nestes autos; e

(xxv) embora tenha havido falha formal, impõe-se o reconhecimento dos créditos, uma vez que o limite temporal já foi superado, e faz jus aos créditos presumidos em questão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

- Considerações iniciais ao mérito

Em relação ao mérito do recurso, algumas considerações introdutórias se fazem necessárias.

Marco Aurélio Grecco (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

O escólio de Aliomar Baleeiro é elucidativo para a questão posta em debate:

"É uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa "input", isto é, o conjunto dos fatores produtivos, tais como matérias-primas, energia, trabalho, amortização de capital, etc, empregados pelo empresário para produzir o "output" ou o produto final (...)" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág. 214)

O Superior Tribunal de Justiça entende que são ilegais as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 que embasaram a decisão recorrida, conforme a seguir:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS.

ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido." (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Imperioso esclarecer que por ocasião do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo a Corte Superior assim se posicionou sobre a matéria:

"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. 543-C 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. 543-C 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 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Excerto do voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, no processo 10247.000002/2006-63 é elucidativo para o caso em debate:

"Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo."

Ainda, de processo relatado pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais." (Processo 11065.101167/2006-52; Acórdão 9303-005.612; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 19/09/2017).

- Da decisão recorrida

A decisão recorrida na parcela que apreciou a glosa dos bens e serviços considerados pela Recorrente como insumos perfilhou o entendimento de que as despesas incorridas em etapas do processo produtivo não diretamente relacionadas com a produção de álcool ou açúcar não geram direito ao creditamento, ou seja, de que os chamados “insumos dos insumos” não propiciam o crédito.

Assim dispôs a decisão:

“Em boa parte, a controvérsia que opõe a autoridade tributária e a contribuinte orbita a questão da apuração de créditos a partir de despesas incorridas em etapas do processo produtivo não diretamente relacionadas com a produção de álcool ou açúcar.

Trata-se, portanto, da conhecida discussão acerca dos chamados “insumos de insumos”.

(...)

Numa primeira aproximação, constata-se que, quando o legislador ordinário admitiu a possibilidade de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a serem deduzidos dos valores apurados mensalmente dessas contribuições, nos casos de custos e despesas que não se referem propriamente a insumos consumidos ou aplicados na produção de bens e produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, ele o fez de forma literal nos próprios incisos constantes dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, a exemplo dos créditos oriundos de gastos efetuados com: **a)** combustíveis e lubrificantes; **b)** energia elétrica e energia térmica, inclusive a vapor consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, **c)** aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pago a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa **d)** valor das contraprestações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno porte– SIMPLES; **e)** edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades das empresas; **f)** armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, exceto aos produtos tributados com incidência monofásica/concentrada; e **g)** vale-transporte, valerefeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

É dizer, fora dessas exceções expressamente admitidas, os bens e serviços passíveis de geração de créditos são apenas aqueles utilizados diretamente no processo produtivo dos bens e serviços colocados no mercado para a obtenção do faturamento que servirá de base para a apuração do tributo devido.

Em assim sendo, outra não pode ser a conclusão além de que os gastos indiretos ou aplicados em etapas anteriores do processo produtivo, no caso, na etapa agrícola, não podem ser admitidos como base para a geração de créditos da não cumulatividade.

(...)

Portanto, a vedação ao creditamento a partir dos gastos com os chamados “insumos de insumos” decorre do próprio desenho da espécie tributária, desenho esse que se manteve ao longo da cadeia legislativa, desde a lei ordinária até a sua interpretação pela Administração Tributária.

Conclui-se, assim, pelo acerto das glosas que a fiscalização impôs sobre os créditos apurados pelo contribuinte a partir de gastos realizados ainda na etapa agrícola de seu processo produtivo.”

Decidiu, ainda a decisão atacada que foram corretas as glosas que atingiram os créditos decorrentes de gastos cuja destinação não foi indicada pela contribuinte, mesmo tendo sido instada a fazê-lo. Sem que seja identificada a aplicação dos bens e serviços adquiridos, não é possível aferir a obediência aos requisitos legais de apuração de créditos, atribuição que compete à contribuinte.

Glosas também foram mantidas em relação aos créditos decorrentes do aluguel de máquinas e equipamentos, pois não se demonstrou a distinção entre o valor pago pela mão de obra e o que remunerou as máquinas alugadas. Em havendo vedação expressa da legislação quanto ao creditamento a partir de pagamentos a pessoas físicas, a falta de discriminação da natureza dos gastos, todo o item de custo teve seus créditos glosados, bem como pelo fato de os gastos da fase agrícola não se prestarem a gerar créditos da não cumulatividade.

Também considerou correta a glosa dos créditos apurados a partir de gastos com aluguel de veículos, por falta de previsão legal, pois não foi apresentada comprovação do uso dos veículos locados, pelo que fica sem sustentação a afirmação de que seriam utilizados no processo produtivo e que a se admitir os argumentos apresentados, a utilização dos veículos teria acontecido na fase agrícola de seu processo produtivo o que, não permite o creditamento.

Com relação aos créditos apurados a partir da depreciação de máquinas e equipamentos, por se tratarem de peças e não máquinas e equipamentos, é indevida a apuração de créditos com a aplicação da proporção de 1/48 avos.

Por fim, a decisão recorrida, negou o ressarcimento do crédito presumido na aquisição de insumos de origem vegetal, pois o ressarcimento de créditos dessa natureza somente poderia ser formalizado a partir de 01/01/2012, condição não obedecida pela Recorrente.

- Do entendimento predominante do CARF em relação ao creditamento dos chamados “insumos dos insumos”

Destaco que o CARF em algumas oportunidades apreciou o tema, sendo que transcrevo a ementa do Acórdão n.º 3301-007.126, de relatoria do Conselheiro Winderley Moraes Pereira, a seguir reproduzida:

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INDEFERIMENTO.

Não há que se cogitar em nulidade do lançamento de ofício quando, no decorrer da fase litigiosa do procedimento administrativo é dada ao contribuinte a possibilidade de exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. EXIGÊNCIA DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO.

O crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior somente pode ser objeto de indébito tributário, quando comprovado a sua certeza e liquidez.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA N.º 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido” (Processo n.º 12448.918684/2011-99; Acórdão n.º 3301-007.126; Relator Conselheiro Winderley Moraes Pereira; sessão de 20/11/2019)

Sirvo-me do contido no voto proferido pelo Conselheiro Winderley Moraes

Pereira:

“As glosas referentes a créditos relativos aos períodos em que houve a comprovação da exportação, segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente registrou créditos sobre aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, despesas de energia elétrica, despesas de alugueis de máquinas e equipamentos, aquisições de bens para o ativo imobilizado e sobre as chamadas "Outras Operações com Direito a Crédito" (Linhas 02, 03, 04, 06, 10 e 13 da Ficha 16A dos DACON.

Ainda, segundo o TVF parte das glosas ocorreram pela posição adotada na auditoria de não considerar as despesas com a produção de carvão vegetal como insumo do processo produtivo.

Em que pese as justificativas apresentadas pela Autoridade Fiscal, com a decisão do STJ no REsp 1.221.170, a definição do conceito de insumo passa por determinar a essencialidade e relevância das operações dentro do processo produtivo. A Receita Federal já sob a ótica da decisão do STJ editou o Parecer Normativo Cosit/RFB 5/2018, em que apresenta entendimentos sobre os critérios de relevância e essencialidade. O Parecer entende como permitindo a apuração de créditos na produção verticalizada, quando uma empresa produz o insumo a ser utilizado em etapas subsequentes da sua cadeia de produção, ampliando de forma significativa o entendimento anterior que vedava a utilização de créditos nos insumos produzidos pela própria empresa. O trecho abaixo extraído do Parecer Normativo RFB/Cosit 5/2018 trata destes insumos.

3.INSUMO DO INSUMO

Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui "*elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço*", cumprindo o critério da *essencialidade* para enquadramento no conceito de insumo.

Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

Portanto, com o novo entendimento da Receita Federal, devem ser afastadas as glosas referentes a aquisição de bens e prestação de serviços referente a produção de carvão vegetal.”

Ainda, também confirmando que os chamados “insumos dos insumos” garantem o direito ao crédito da contribuição, em outra decisão proferida pelo CARF, por unanimidade de votos, em processo de relatoria do Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche.

Reproduzo a ementa de tal decisão:

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

De acordo com inciso II do art. 3º da Lei no 10.833/03, de mesmo teor do inciso II do art. 3º da Lei no 10.637/02, o conceito de insumos pode ser interpretado dentro do conceito da essencialidade e relevância, desde que o bem ou serviço seja essencial ou relevante à atividade produtiva.

Em observância ao art. 62, § 2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF no 343/2015, com redação dada pela Portaria MF no 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS.

Em um processo produtivo de uma mesma empresa com várias etapas em uma produção verticalizada, cada qual gerando um produto que será insumo na etapa seguinte ("insumos dos insumos"), como no caso de sementes como insumos para gerar árvores/madeira, que servem de insumos na obtenção do carvão vegetal, que constitui, por sua vez, insumo para a produção do ferro-gusa, sendo o produto anterior insumo utilizado na produção do item subsequente da cadeia produtiva, não há óbice à tomada de créditos. (...) (Processo nº 10665.903740/2010-10; Acórdão nº 3001-001.435; Relator Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche; sessão de 15/09/2020) (nosso destaque)

No voto condutor, o Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, adotou a compreensão exposta pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão nº 3401-003.097, cujos excertos são abaixo reproduzidos:

“1.1. Dos "insumos dos insumos..."

Quando a recorrente se refere a custos de produção relacionados a formação de florestas de eucalipto e produção do próprio carvão vegetal, está a tratar dos insumos necessários à produção do carvão vegetal, que na verdade é um insumo para produção do ferro-gusa, que é o produto vendido pela empresa. Daí intitularmos este tópico de "insumos dos insumos..."

E as reticências se devem à explicação da recorrente sobre o processo produtivo do ferro-gusa, no qual existem basicamente três etapas, cada uma gerando um produto que será insumo na etapa seguinte. Assim, tem-se, em verdade, os "insumos dos insumos" (sementes como insumos para gerar árvores/madeira, que servem de insumos na obtenção do carvão vegetal, que constitui insumo para a produção do ferro-gusa).

Não se tem dúvidas de que se estivéssemos a analisar a semente, por exemplo, adquirida de pessoa jurídica como insumo para uma empresa que comercializa toras de madeira, pouco restaria de contencioso. Igualmente se estivéssemos a analisar aquisições de madeira como insumo para uma empresa que vende carvão vegetal. De forma idêntica, seria incontroverso (inclusive para o autuante, se estivessem compatíveis as

quantificações nas notas fiscais, ou se tivessem havido complementações) que as aquisições de carvão vegetal constituem insumos para empresa que vende ferro-gusa.

Considerando o exposto, e o conceito de insumo aqui adotado (bens necessários ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, tem-se que o único elemento que se acrescenta no caso concreto é o silogismo: se a semente é necessária à obtenção da madeira, necessária à obtenção do carvão vegetal, por sua vez necessário à obtenção do ferro-gusa, logo a semente é necessária à obtenção do ferro-gusa. Não faz sentido culpar/penalizar a empresa por ter fabricação/produção própria dos insumos necessários a etapas subsequentes de seu processo produtivo.

Não assiste razão ao fisco, assim, para efetuar as glosas. A exigência de vinculação "direta" (ou mesmo contato físico) com o produto vendido não encontra respaldo legal para as contribuições não cumulativas. A simples leitura do inciso II do art. 3º das leis de regência (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003) mostra que os bens e serviços devem ser utilizados como insumo "na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda..", e não "na produção ou fabricação direta de bens ou produtos destinados à venda..", como deseja o fisco.

A turma de origem havia apreciado casos semelhantes, à época (a árvore plantada era inclusive a mesma, eucalipto, mas havia uma etapa a menos, tratando-se apenas de "insumos dos insumos"). Abaixo são transcritos excertos da ementa do julgamento e do voto condutor, unanimemente acolhido por aquela turma em relação à matéria em discussão:

"CRÉDITOS. CUSTOS INCORRIDOS NO CULTIVO DE EUCALIPTOS. Os custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos destinados à extração da celulose configuram custo de produção e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas. (...)"

"Conforme se verifica nos autos, a fiscalização não só adotou o conceito de insumo estabelecido para o IPI, por meio das instruções normativas da Receita Federal; mas também seccionou a atividade do contribuinte em duas etapas: a produção da matéria-prima (madeira) e a extração da celulose (produto final industrializado a ser exportado).

Ao assim proceder a fiscalização acabou por considerar como "produção" apenas a etapa industrial do processo produtivo, como se estivesse analisando um processo de ressarcimento de IPI, esquecendo-se de que os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 utilizam os termos "produção" e "fabricação".

(...)

No caso concreto, o contribuinte exerce as duas atividades: produz sua própria matéria-prima (produção de madeira) e extrai a celulose da matéria-prima (fabricação), por meio do processo industrial descrito nos recursos apresentados neste processo.

Tendo em vista que a lei contemplou com o direito de crédito os contribuintes que exerçam as duas atividades, conclui-se, a partir da interpretação literal dos textos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que não há respaldo legal para expurgar dos cálculos do crédito os custos incorridos na fase agrícola (produção da madeira), sob argumento de que esta fase culmina na produção de bem para consumo próprio.

(...)

Sendo assim, devem ser revertidas as glosas dos créditos relativos aos custos incorridos com os bens e serviços discriminados nas planilhas de glosa sob as rubricas: a) manejo das plantações de eucalipto; (...)" (Acórdãos n. 3403-002.815 a 824, Rel. Antonio Carlos Atulim, unânimes em relação à matéria, sessão de 27.fev.2014) (grifo nosso)

(...)"

Esta Turma de Julgamento, em processo de minha relatoria, de igual modo, compreendeu pelo direito ao crédito das contribuições em relação aos gastos incorridos com “insumos dos insumos”, de acordo com a ementa adiante:

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no RESP 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS.

Em um processo produtivo de uma mesma empresa com várias etapas em uma produção verticalizada, cada qual gerando um produto que será insumo na etapa seguinte ("insumos dos insumos"), como no caso de sementes como insumos para gerar árvores/madeira, que servem de insumos na obtenção do carvão vegetal, que constitui, por sua vez, insumo para a produção do ferro-gusa, sendo o produto anterior insumo utilizado na produção do item subsequente da cadeia produtiva, não há óbice à tomada de créditos.

DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal, Processo Administrativo Fiscal e o Código de Processo Civil, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado em processos de restituição, ressarcimento e compensação.

O crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior somente pode ser objeto de indébito tributário, quando comprovado a sua certeza e liquidez.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.” (Processo nº 12448.918683/2011-44; Acórdão nº 3201-007.720; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 26/01/2021

A Recorrente trouxe resumidamente o seu processo produtivo, o qual consiste nas seguintes etapas:

1. Preparo do solo: Adubação do solo, sulcação, correção do solo, gradagem e aração;
2. Plantio: Cana planta e cana soca;
3. Manutenção da Lavoura ou tratos culturais: Maturadores químicos, capina química ou manual, aplicação de herbicida, fertirrigação, irrigação;
4. Colheita: Colheita mecanizada e colheita manual;
5. Transbordo: Transporte e carregamento.
6. Recepção da Cana-de-Açúcar:
 - 6.1. Fabricação do açúcar:
 - 6.1.1. Calagem (filtro do caldo), Aquecimento, Decantação (lodo),

Evaporação (água para reciclagem), Xarope, Cozimento, Cristalização, Centrifugação (mel cristalizado e mel final), Secagem (esteira açúcar granel), Ensaque e Armazenagem.

6.2. Fabricação do álcool:

6.2.1. Aquecimento (filtro do caldo), Decantação (lodo), Resfriamento, Preparo do Mosto (mel final e preparo do fermento), Fermentação, Vinho, Centrifugação (levedura), Destilação (vinhaça), Retificação, Álcool Hidratado e Armazenagem.

Assim, considerando o entendimento predominante do CARF de que os “insumos dos insumos” geram direito ao crédito das contribuições, somado as peculiaridades do caso concreto é que serão analisadas as razões recursais, em confronto com o consignado pela Fiscalização e na decisão recorrida.

Tecidas tais considerações, passa-se à análise individualizada das glosas efetivadas, conforme tópicos da peça recursal.

- Bens utilizados como insumos

(A) Gastos com plantio de cana-de açúcar

Como visto a decisão recorrida trilhou o entendimento de que é indevido o creditamento sobre os denominados “insumos dos insumos”, posicionamento rechaçado majoritariamente por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, consoante exposto no item precedente.

Da Fiscalização tem-se:

“Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna “nome c. custo” custos relativos a: **(carregadoras de cana; colheitadeira de cana; comboio; habitação; implementos agrícolas, tratores, moto niveladoras, oficinas, tratores culturais, etc.)**, sobre os quais apropriou créditos, **todavia são custos relacionados com as atividades agrícolas, de campo, etc, e, não relacionadas com os setores envolvidos diretamente com a produção** de açúcar e álcool.”

Por sua vez, a Recorrente defende que tais glosas se mostram indevidas, pois o cultivo da cana é necessário à manutenção do processo produtivo dos bens finais comercializados (açúcar e álcool).

Com relação a tais dispêndios, compreendo que a Recorrente tem parcial razão, exceto no que se refere aos gastos incorridos com a rubrica denominada “habitação”.

Do CARF cito os seguintes precedentes:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. **Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os gastos relativos ao plantio da cana-de açúcar e manutenção da lavoura;**

gastos com armazenagem. E, por conseguinte, não reconhecer o direito ao crédito sobre gastos com transporte de funcionários, eis que se tratam de mera despesa administrativa (atividade meio). (...)” (Processo nº 10825.720107/2010-16; Acórdão nº 9303-010.724; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 17/09/2020) (nosso destaque)

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Verificadas omissões na decisão embargada, acolhem-se os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para o fim de suprir os vícios apontados.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de cana de açúcar que produz o açúcar e álcool, pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO

Dá direito a crédito (fase agrícola) na produção de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: "Carreg/Reboque Cana Adm, Colhedeira de Cana Picada, **Colheita de Cana, Corte Mecanizado, Departamento Fornecedor Cana, Mecanização Agrícola, Plantio, Preparo do Solo, Reboque de Cana, Replanta de Cana Soca, Serviços Auxiliares, Transporte Fornecedor Cana Picada, Transporte Agrícola, Transporte Cana, Transporte Fornecedor de Cana, Transporte Manual Cana, Transporte Mecânico da Cana, Trato da Cana, Trato da Planta, Trato da Soca e Vinhaça**".” (Processo nº 10880.723246/2014-52; Acórdão nº 3402-005.711; Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; sessão de 23/10/2018) (nosso destaque)

Desta Turma de Julgamento, em composição diversa da atual, em processo de relatoria do Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira:

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

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

PROCESSO PRODUTIVO. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. ETAPA AGRÍCOLA. CUSTOS. CRÉDITO

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no cultivo da cana de açúcar guardam estreita relação de relevância e essencialidade com o processo produtivo das variadas formas e composição do álcool e do açúcar e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas. (...)” (Processo nº 10410.901849/2013-57; Acórdão nº 3201-005.295; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 25/04/2019) (nosso destaque)

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento no tópico recursal para reverter as glosas em relação aos gastos incorridos com o plantio de cana-de-açúcar, com exceção do dispêndio denominado “habitação”.

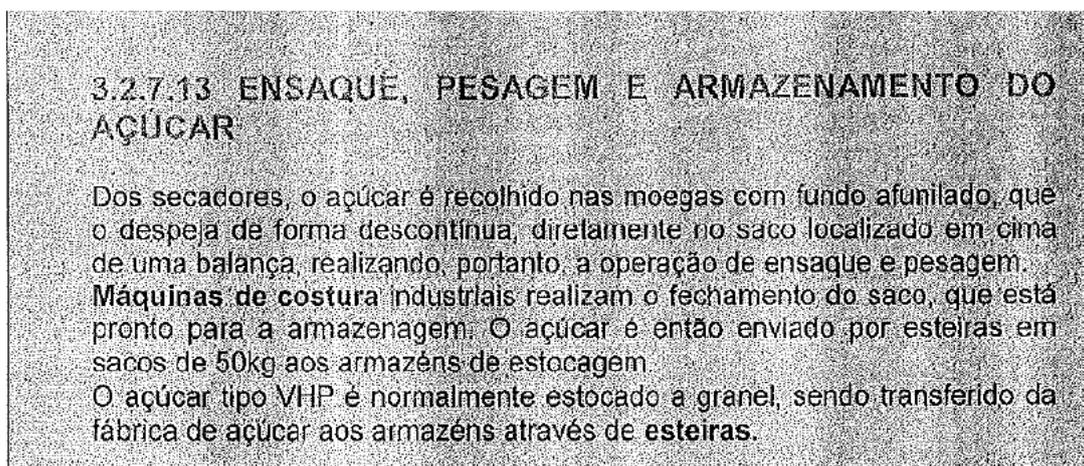
(B) Gastos com o reservatório de álcool e armazenagem de açúcar

Da Fiscalização consta:

“Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna “nome c. custo” custos relativos a: (armazém de açúcar e reservatório de álcool), sobre os quais apropriou créditos, todavia **são custos relacionados com o armazenamento dos produtos dentro da empresa que não estão relacionados com os setores envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool ou entrega dos produtos.**”

A Recorrente entende que os gastos se relacionam aos equipamentos industriais (armazéns e tanques) que abrigam o produto (açúcar ou álcool) que será transportado para venda e que esta etapa de envase e armazenagem sujeita-se a controles sanitários e de segurança (no caso de álcool), de modo que mostra-se como gasto essencial ao processo produtivo, ainda que não diretamente nele aplicado.

O laudo-técnico acostado pela Recorrente descreve a armazenagem de açúcar e álcool:

**3.2.8.8 ARMAZENAMENTO DO ÁLCOOL**

O álcool hidratado produzido é quantificado através de medidores de vazão e são enviados para armazenagem em tanques de grande volume, situados no parque de tanques, onde aguardam sua comercialização e posterior remoção por caminhões.

Tem razão a Recorrente. Os gastos incorridos com o reservatório de álcool e armazenagem de açúcar geram direito ao crédito. Neste sentido, cito novamente o Acórdão n.º 9303-010.724:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. **Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os gastos relativos ao plantio da cana-de-açúcar e manutenção da lavoura; gastos com armazenagem.** E, por conseguinte, não reconhecer o direito ao crédito sobre gastos com transporte de funcionários, eis que se tratam de mera despesa administrativa (atividade meio). (...)” (Processo n.º 10825.720107/2010-16; Acórdão n.º 9303-010.724; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 17/09/2020) (nosso destaque)

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

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

COFINS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE E PERTINÊNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

No caso, deve ser mantido o acórdão recorrido no reconhecimento dos créditos de COFINS sobre as despesas com: cultivo da cana de açúcar; armazenagem; e com manutenção.

Além disso, também deve ser reconhecido o direito ao crédito com as despesas incorridas com o arrendamento rural, com base no inc. IV do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003. (...)” (Processo n.º 13888.001431/2005-10; Acórdão n.º 9303-009.286; Relatora Conselheira Vanessa Marini Ceconello; sessão de 13/08/2019) (nosso destaque)

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

Data do fato gerador: 31/05/2005

CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS.
APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com a lavoura canavieira incorridos com as oficinas, tais como: combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar; materiais elétricos para emprego nas atividades: balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; **recepção e armazenagem;** transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulada. (...)” (Processo n.º 13888.001886/2005-35; Acórdão n.º 9303-008.299; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019) (nosso destaque)

Diante do exposto é de se prover o recurso na matéria, para reverter as glosas em relação aos gastos incorridos com o reservatório de álcool e armazenagem de açúcar.

(C) Gastos com combustíveis e lubrificantes

Da Fiscalização consta a seguinte passagem:

“3 – Combustíveis e lubrificante; O contribuinte adquiriu combustíveis e lubrificantes utilizados em dois setores da empresa que são:

fabrica de açúcar e extração do caldo que são setores envolvidos diretamente a fabricação de açúcar e álcool e gastos voltados para a atividade agrícola.

Ressaltamos que os **gastos com combustíveis e lubrificantes poderão ser utilizados como insumos, ou seja, aplicados diretamente na produção de bens e serviços, que no caso da ação fiscal é açúcar e álcool.**

3.01. **Gastos voltados para a atividade agrícola** – valor da base de cálculo R\$ 4.339.855,23;

Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna “nome c. custo” **custos relativos a: (caminhão bombeiro; colheitadeira e transporte de cana; veículos administrativos; implementos agrícolas, tratores, etc.), sobre os quais apropriou créditos, todavia são custos relacionados com as atividades agrícolas, de campo, etc, e, não relacionados com os setores envolvidos diretamente com a produção açúcar e álcool.**

Novamente, tem parcial razão a Recorrente em relação ao direito ao creditamento da contribuição sobre os gastos com combustíveis e lubrificantes com a ressalva no que se refere a tais gastos incorridos nos veículos administrativos.

O entendimento do CARF é pelo direito ao creditamento:

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

Exercício: 2010

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO. 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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR)

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de cana de açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

(...)

CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NA FASE AGRÍCOLA.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados diretamente no processo industrial, como aqueles que alimentam as máquinas agrícolas e que transportam os insumos, peças de manutenção e as próprias máquinas, desde que essenciais à atividade. (...) (Processo nº 10880.723861/2013-88; Acórdão nº 3302-006.737; Relator Conselheiro Raphael Madeira Abad; sessão de 27/03/2019) (nosso destaque)

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

Data do fato gerador: 31/03/2005

CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS.
APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com a lavoura canavieira incorridos com as oficinas, tais como: combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar; materiais elétricos para emprego nas atividades: balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulada. (...)” (Processo nº 13888.001244/2005-36; Acórdão nº 9303-008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019) (nosso destaque)

Diante do exposto, é de se dar parcial provimento no tema para reverter a glosa no que tange aos gastos incorridos com combustíveis e lubrificantes, exceto os efetuados nos veículos administrativos.

(D) Gastos com controle de produção

Mais uma vez, consta da Fiscalização:

“(…) Em relação a esse item, o contribuinte informou na coluna “nome c. custo” custos relativos a: (controle da produção, sobre os quais apropriou créditos, **todavia são custos relacionados com atividade de controle interno da empresa que não estão relacionados com os setores envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool.** Além disso, na coluna “nome aplicação” os custos em sua maioria são gastos com manutenções (...)”

Já a Recorrente centra sua tese que os gastos alocados com controle de produção, se dá em função dos testes de teor de sacarose e microbiológicos aplicados quando da aquisição de matéria-prima por terceiros e que tal etapa é essencial ao processo produtivo, pois o pagamento aos fornecedores da cana-de-açúcar se dá em função do grau de sacarose da matéria-prima, prática adotada neste mercado desde a época de regulação pelo extinto Instituto do Álcool e Açúcar, e, após, regulada pela Portaria SDR/PR nº 60 de 20.02.1992 (dispõe sobre a criação, organização e funcionamento de comissões regionais do sistema de pagamento de cana-de-açúcar pelo teor de sacarose).

A razão está com a Recorrente, pois despesas como tais, categorizadas como gastos com as atividades laboratoriais na operação de açúcar e álcool concedem o direito ao crédito.

Neste sentido:

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

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

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição em apreço não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo (custo de produção) e, conseqüentemente, à persecução da atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte. Precedentes deste CARF.

(...)

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

Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: águas residuais, balança de cana, captação de água, **laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose**, limpeza operativa, "rouguing" e tratamento de água, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, **materiais de laboratório** e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante. (...)” (Processo nº 10880.730171/2012-02; Acórdão nº 3402-004.076; Relator Conselheiro Diego Diniz Ribeiro; sessão de 27/04/2017) (nosso destaque)

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

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

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR. NOTA SEI PGFN MF 63/2018

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo. Tal entendimento restou consubstanciado pelo STJ, no REsp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, sendo, assim, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, em face do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/2018, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, despesas com publicidade e propaganda e com manutenção de ECF não se enquadram no conceito de insumos, tendo em vista que não se afiguram como essenciais e necessários quando analisados à luz da atividade-fim da recorrente.

(...)

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

Os materiais de laboratório representam insumos no contexto produtivo da recorrente, pois sem as atividades laboratoriais, a própria consecução da atividade econômica da recorrente, consistente na produção de açúcar e álcool, restaria comprometida. (Processo nº 16004.720334/2012-45; Acórdão nº 3302-010.033; Relator Conselheiro Vinícius Guimarães; sessão de 17/11/2020) (nosso destaque)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO.

DESPESAS INCORRIDAS COM LOCAÇÃO DE INDUMENTÁRIA, ANÁLISE LABORATORIAL DE PRODUTOS, LIMPEZA OPERACIONAL DE FRIGORÍFICO E GESTÃO ENERGÉTICA DE MAQUINÁRIO DE PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS, in caso, capaz de **gerar crédito de PIS E COFINS referente a despesas incorridas com análise laboratorial** de produtos, limpeza operacional do frigorífico, locação de indumentária utilizada dentro do setor produtivo e gestão energética do maquinário da produção. (...)” (Processo nº 13053.000060/2010-39; Acórdão nº 9303-009.729; Relator Conselheiro Demes Brito; sessão de 11/11/2019)

Assim, é de se prover o recurso no tópico para reverter a glosa dos gastos com controle de produção.

(E) Gastos com estação de tratamento de água (tratamento de efluentes)

Anotou a Fiscalização:

“06. Estação de tratamento de água – valor da base de cálculo R\$ 203.308,18; Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna “nome c. custo” custos relativos a: (captação de água e estação de tratamento de água) sobre os quais apropriou créditos, todavia são custos relacionados com os setores não envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool.

Além disso, na coluna “nome aplicação” os custos em sua maioria são gastos com manutenções e insumos para tratamento da água (...).”

Já a Recorrente em sua peça recursal argumenta que na estação de tratamento de água são executados os processos de potabilização da água para embebição do bagaço de cana nas moendas, desmineralização de água para produção de vapor, e resfriamento de água para recircularização, nas torres de resfriamento, gastos essenciais no tratamento da água empregada em fases essenciais do processo de usinagem da cana e produção de açúcar.

Compreendo que a Recorrente tem direito ao crédito em tal rubrica pelas razões expandidas na peça recursal, aliado ao já consagrado entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Neste sentido:

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

Data do fato gerador: 31/01/2011

CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA.

Com base no inciso II, do Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e nos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ (em sede de recurso repetitivo), os gastos realizados na fase agrícola, são relevantes e essenciais e podem ser levados em consideração para fins de apuração de créditos.

(...)

CRÉDITO. SERVIÇO DE TRATAMENTO DE EFLUENTES.

Dispêndio com tratamento de efluentes é considerado insumo na fabricação de bens destinados à venda, por ser atividade de execução obrigatória conforme normas infra legais. (...)” (Processo nº 10850.902416/2015-00; Acórdão nº 3201-008.181; Relatora Conselheira Mara Cristina Sifuentes; sessão de 25/03/2021) (nosso destaque)

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

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

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

(...)

HIGIENIZAÇÃO. LIMPEZA. TRATAMENTO DE EFLUENTES. POSSIBILIDADE.

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

As despesas com tratamento de efluentes para utilização no processo produtivo também são passíveis de apuração do crédito, por consistirem, também, etapa essencial do processo produtivo. (...) (Processo nº 10935.721954/2016-38; Acórdão nº 3301-008.924; Relator Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior; sessão de 24/09/2020) (nosso destaque)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. STJ. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (art. 3º, II das Leis nºs 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte.

PIS. CRÉDITOS. DESPESAS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes, por integrar o custo de produção do produto destinado à venda. (...) (Processo nº 13951.000345/2004-06; Acórdão nº 9303-010.476; Relator Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos; sessão de 18/06/2020) (nosso destaque)

Assim, deve ser revertida a glosa no que se refere aos gastos com a estação de tratamento de água (tratamento de efluentes).

(F) Gastos com geração de vapor e energia elétrica

Apontou a Fiscalização em sua motivação da glosa:

“07. Geração de vapor e energia elétrica valor da base de cálculo R\$ 180.787,64 Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna “nome c. custo” custos relativos a: (geração de vapor (maioria dos custos) e geração de energia elétrica),

sobre os quais apropriou créditos, todavia são custos relacionados com os setores não envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool.

Ressaltamos que não são custos de consumo ou demanda de energia elétrica e sim manutenção de equipamentos.(...)

Além disso, na coluna “nome aplicação” os custos em sua maioria são gastos com manutenções, (...)”

Já a Recorrente defende a licitude da apropriação do crédito da contribuição com a argumentação de que aproveita o bagaço da cana-de-açúcar como fonte de geração de energia, agregando valor a esse subproduto da cadeia produtiva do açúcar e do álcool, gerando energia a partir da biomassa que é utilizada para alimentar toda a unidade industrial. O bagaço é utilizado nas caldeiras, onde é queimado, e a energia liberada transforma água em vapor, sendo que a caldeira aquatubular gera o vapor que será utilizado para acionamento de diversos equipamentos, tais como picadores, desfibriladores, bem como para acionamento da turbina da central termoelétrica para produção de energia elétrica utilizada nos vários setores da indústria, tratando-se, portanto de geração interna de energia.

Mais uma vez merece provimento o recurso no item glosado. O gastos efetivados pela Recorrente com a geração de energia para a sua atividade produtiva geram o direito aos créditos da contribuição em análise

Adoto o entendimento do CARF em tal sentido:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

INSUMOS. CONCEITO. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e 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. (...)” (Processo nº 10820.720011/2010-90; Acórdão nº 3401-008.604; Relator Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli; sessão de 14/12/2020)

Da decisão tem-se:

“**Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas relativas a:** (i.1) materiais de manutenção para máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial, como pinos, ferramentas, arruelas, materiais empregados em solda (gás, eletrodo, agamax), acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, graxa, **bagaco de cana**, (...)” (nosso destaque)

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, enquadrando-se aí, no caso de um fabricante de defensivos agrícolas: nitrogênio; **vapor d'água a alta pressão; vapor d'água a baixa**

pressão; água desmineralizada (na parte em que atua similarmente ao vapor d'água); água clarificada e ar comprimido.” (Processo nº 13502.900573/2010-14; Acórdão nº 9303-010.722; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 16/09/2020)

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

Data do fato gerador: 31/05/2005

CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS.
APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com a lavoura canavieira incorridos com as oficinas, tais como: combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar; materiais elétricos para emprego nas atividades: balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulada.” (Processo nº 13888.001886/2005-35; ;Acórdão nº 9303-008.299; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019)

Diante do exposto, é de se reconhecer o direito ao crédito dos gastos com geração de vapor e energia elétrica.

(G) Gastos com captação, redes e tanques de vinhaça

Anotou a Fiscalização nos seguintes termos:

“Captação, redes e tanques de vinhaça – valor da base de cálculo R\$ 19.806,19.

Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna “nome c. custo” custos relativos a: **(captação e redes de tanque de vinhaça)**, sobre os quais apropriou créditos, todavia são setores que não estão envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool.

Além disso, na coluna “nome aplicação” os custos em sua maioria são gastos com manutenções (...).”

A Recorrente em sua defesa consigna que a vinhaça é um subproduto da usinagem de álcool de cana-de-açúcar, sendo um efluente de refinarias de álcool, com alto poder poluente e que para mitigar os efeitos poluentes e reaproveitar as sobras do processo, eliminando desperdícios, a indústria sucroalcooleira tem reutilizado a vinhaça no processo de fertilização do solo, sendo que os gastos com este sistema de captação, armazenamento, tratamento e reutilização da vinhaça como fertilizante são essenciais à obtenção do insumo essencial (cana-de-açúcar).

Alternativamente, diz que, ainda que se entenda que a obtenção da cana não integra o processo produtivo – o que se admite apenas para argumentar – o sistema de reaproveitamento da vinhaça também se mostra essencial para manutenção do processo industrial strictu sensu, pois a rigor, tal método consiste em um sistema de tratamento de efluentes, sem o qual a continuidade do processo produtivo seria inviável.

Merece provimento o recurso na matéria, eis que, .

O CARF possui consagrado entendimento no tema:

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

COFINS. INSUMO. CONCEITO.

Nos termos de Precedente Vinculante do Tribunal da Cidadania, despesa é considerada insumo caso ligada por vínculo direto ou indireto de necessidade ou importância ao processo produtivo ou ao serviço executado pela empresa que pleiteia o crédito.

AGROINDÚSTRIA. ATIVIDADE AGRÍCOLA. PROCESSO PRODUTIVO.

As despesas ligadas a atividade agrícola, parte do processo produtivo da contribuinte, podem ser consideradas insumos desde que respeitado o conceito Jurisprudencial.

INSUMOS DOS INSUMOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O item 3 do Parecer Normativo COSIT 5/2018 permite expressamente a concessão de créditos para aquisições relacionadas aos “insumos dos insumos.” (Processo nº 10880.953120/2013-20; Acórdão nº 3401-006.850; Relator Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto; sessão de 21/08/2019)

Do resultado da decisão, consta:

“Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (...) (c) **por unanimidade de votos**, para afastar as glosas referentes a: (i) transporte das seguintes matérias primas: mudas, cana de açúcar, soca, torta, bagaço, fertilizantes, calcário e herbicidas; (ii) **serviços necessários à produção da cana: plantio, preparo do solo, colheita, vinhaça e plantio mecanizado;**” (nosso destaque)

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/03/2008 a 30/09/2009 PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, **transporte de vinhaças**, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas." (grifo nosso) (Processo 10410.723727/2011-51; Acórdão 9303-004.918; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 10/04/2017) (destaque nosso)

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

Exercício: 2010

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR)

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de cana de açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

(...)

CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM TRATAMENTO DAS ÁGUAS RESIDUAIS UTILIZADAS NA LAVAGEM DA CANA.

Os Serviços de laboratório agrônomo por meio do qual se aferem aspectos do solo e da cana, para que se possa por sua vez conhecer detalhes das características da matéria prima a ser utilizada no processo industrial revela-se essencial à fase agrícola do processo industrial, razão pela qual deve ser revertida a glosa para que seja concedido o crédito a elas referentes.

SERVIÇO DE TRATAMENTO DE RESÍDUOS. PRODUÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL.

O tratamento de resíduos é necessário para evitar danos ambientais decorrentes da colheita e da etapa industrial de produção de cana-de-açúcar e álcool. (...)” (Processo nº 10880.723861/2013-88; Acórdão nº 3302-006.737; Relator Conselheiro Raphael Madeira Abad; sessão de 27/03/2019)

Do julgado, tem-se:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre Carregamento/Reboque de Cana, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Colheita de Cana Picada, Colheita de Cana Fornecedores, Colheita de Cana Terceirizada, Corte Mecanizado Cana Administrada, Corte Mecanizado Cana Fornecedores, Desenvolvimento Agrônomo, Estradas/Cercas/Pontes, Mecanização Agrícola, Mão de Obra Agrícola, Oficina de Implementos, Outras Culturas Agrícola, Projeto Sorgo, Plantio, Plantio Contratos, Plantio Mecanizado, Portos, Preparo do Solo, Preparo e Plantio Mecanizado, Reboque de Cana, replanta Cana Soca, Serviços de Fornecedores de Cana, Transporte Cana, Trato Cana, Trato Planta, **Trato da Soca e Vinhaça** (...)”

Assim, é de se prover o recurso para conceder o crédito em relação aos gastos com captação, redes e tanques de vinhaça.

- Serviços utilizados como insumos

(A) Serviços empregados no preparo do solo, cultivo e transporte da cana-de-açúcar

A Fiscalização pontuou que:

“(…) 01 – Agrícola – valor da base de cálculo R\$ 1.219.420,43;

“Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna “nome c. custo” custos relativos a: (apoio; **carregadoras de cana; colheitadeira de cana; implementos agrícolas, tratores, moto niveladoras, oficinas, etc.**) sobre os quais apropriou créditos, **todavia, são custos relacionados com as atividades agrícolas, de campo, etc, e, não**

relacionados com os setores envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool.

Além disso, na coluna “nome aplicação” os custos em sua maioria são **gastos com manutenções; fretes, transitório frentista**

(...)

02 – Centro de custo em branco – valor da base de cálculo R\$ 600.684,30.

Em relação a esse item o contribuinte não informou na coluna “nome c. custo” em qual setor os custos foram consumidos e sobre os quais apropriou créditos, portanto, não foi possível aferir a certeza e liquidez do crédito tributário.

Além disso, na coluna “nome aplicação” o contribuinte não informou em sua maioria o tipo dos custos que foram consumidos, a **não ser em alguns casos informou “Transitório frentista.**

Na coluna “produto” constatamos que os custos estão voltados para a atividade agrícola, pois os gastos são relativos a: **(serviços de plantio; preparo do solo; pulverizações; serviços de transporte e carregamento de cana, etc.)”**

Já a Recorrente argumenta que os serviços consistem, basicamente, em:

- serviços empregados na lavoura, como corte e transporte da cana-de-açúcar;
- serviços de manutenção das colhedoras de cana-de-açúcar;
- serviços de manutenção dos equipamentos agrícolas;
- serviços de preparo do solo, pulverizações e plantio (inclusive frete calcário);
- serviços de manutenção da estação de tratamento de água; e - serviços de frete para transporte de funcionários na usina - descarregamento de cana;
- serviços de frete para transporte de maquinário empregado no cultivo/colheita de cana-de-açúcar (“colheitadeiras de cana”);
- serviços de frete para transporte de equipamentos empregados para o controle de produção (cuja funcionalidade no processo produtivo já foi esclarecida anteriormente);
- serviços de frete para transporte de mão-de-obra rurícola, empregada no cultivo de cana-de-açúcar;
- serviços de frete para transporte de peças para manutenção de transitório frentista (caminhão empregado no abastecimento e lubrificação do maquinário utilizado no cultivo de cana-de-açúcar).

Parcial razão assiste à Recorrente, cotejando-se a glosa e os argumentos recursais, compreendo que tais gastos geram direito ao crédito, excetuando-se os gastos elencados pela Fiscalização no item “02 – Centro de custo em branco – valor da base de cálculo R\$ 600.684,30”, por ausência de prova por parte da Recorrente. Em tal rubrica, “02 – Centro de custo em branco – valor da base de cálculo R\$ 600.684,30”, no entanto, reconheço o direito ao crédito em relação ao tópico relativo serviços de frete para transporte de peças para manutenção de transitório frentista (caminhão empregado no abastecimento e lubrificação do maquinário utilizado no cultivo de cana-de-açúcar).

Do CARF é de se trazer os precedentes adiante reproduzidos:

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR).

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.” (Processo n.º 10880.653302/2016-46; Acórdão n.º 3201-004.221; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 25/09/2018)

Do decidido pela Turma transcrevo:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade. A conselheira Tatiana Josefovicz Belisario acompanhou o relator, no ponto, pelas conclusões e ficou de apresentar declaração de voto. E, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos seguintes: I - Por unanimidade de votos: a) reverter todas as glosas de créditos decorrentes dos gastos sobre os seguintes itens: (1) embalagens de transporte ("big-bag"); (2) **serviços de mecanização agrícola (preparação do solo, plantio, cultivo, adubação, pulverização de inseticidas e colheita mecanizada da cana de açúcar) (...)**” (nosso destaque)

Com relação ao crédito postulado no item “02 – Centro de custo em branco – valor da base de cálculo R\$ 600.684,30”, por ausência de prova é de se negar provimento ao pleito por parte da Recorrente, exceto em relação aos serviços de frete para transporte de peças para manutenção de transitório frentista (caminhão empregado no abastecimento e lubrificação do maquinário utilizado no cultivo de cana-de-açúcar) . A decisão recorrida assim consignou:

“Cabe ainda dar por corretas também as glosas que atingiram os créditos decorrentes de gastos cuja destinação não foi indicada pela contribuinte, mesmo tendo sido instada a fazê-lo. Sem que seja perfeitamente identificada a aplicação dos bens e serviços adquiridos, não é possível aferir a obediência aos requisitos legais de apuração de créditos, obediência essa que cabe à contribuinte demonstrar. Daí que não se admitem tais créditos.

Como sabido em processos em que a contribuinte pleiteia créditos é ônus da contribuinte comprovar a certeza e liquidez.

Sobre a necessidade de o contribuinte provar ou demonstrar que os insumos ou os serviços são aplicados em etapas essenciais de sua atividade, esta Turma, por unanimidade de votos, em contemporâneas decisões, assim deliberou:

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 03/06/2008

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

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

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo.”

(Processo n.º 10783.914097/2011-94; Acórdão n.º 3201-004.245; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 26/09/2018)

Do voto do Conselheiro Relator Paulo Roberto Duarte Moreira, destaque:

"Dessa forma, não comprovado pelo contribuinte a essencialidade dos serviços glosados em atividades produtivas da fabricação dos produtos destinados à venda, e tampouco se enquadrarem no conceito de insumos previsto nos dispositivos do art. 3º da Lei n.º 10.8333/2003, não há permissivo para o creditamento."

De relatoria da Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário:

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

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. ÔNUS DA PROVA.

Geram direito ao crédito no regime não cumulativo do Pis e da Cofins as aquisições bens e serviços como insumos, desde que devidamente comprovada sua essencialidade e relevância ao processo produtivo do contribuinte. (...)” (Processo n.º 10314.720210/2017-94; Acórdão n.º 3201-005.217; Relatora Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário; sessão de 28/03/2019)

Ainda do CARF:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012PIS

NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ. “Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo **comprovadamente** incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico. (...)” (destaque nosso) (Processo n.º 19311.720352/2014-11; Acórdão n.º 3401-005.291; Relator Conselheiro André Henrique Lemos; sessão de 29/08/2018)

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

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PROVA. DISPÊNDIOS COM MANUTENÇÃO DE SOFTWARE.

Na apuração de COFINS não-cumulativa, a prova da existência do direito ao crédito pleiteado incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas e lançar de ofício com os dados que se encontram ao seu alcance. Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, no caso, a legitimidade do crédito alegado em contraposição ao lançamento." (Processo n.º 11080.015203/2007-59; Acórdão n.º 3301-004.982; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 27/07/2018)

Em processo de minha relatoria:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PROVA

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo. (...)” (Processo nº 10280.900248/2014-31; Acórdão nº 3201-004.480; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 28/11/2018)

Diante do exposto, voto por reverter a glosa em relação aos gastos incorridos com serviços empregados no preparo do solo, cultivo e transporte da cana-de-açúcar, com exceção do elencado pela Fiscalização no item “02 – Centro de custo em branco – valor da base de cálculo R\$ 600.684,30”, por ausência de comprovação da certeza e liquidez do crédito. Em tal rubrica, “02 – Centro de custo em branco”, no entanto, reconheço o direito ao crédito em relação ao tópico relativo serviços de frete para transporte de peças para manutenção de transitório frentista (caminhão empregado no abastecimento e lubrificação do maquinário utilizado no cultivo de cana-de-açúcar).

(B) Serviços empregados na estação de tratamento de água

Afirmou a Fiscalização:

“04 – Estação de tratamento de água – valor da base de cálculo R\$ 51.786,01;

Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna “nome c. custo” custos relativos a: (captação de água e estação de tratamento de água),

sobre os quais apropriou créditos, todavia são custos relacionados com os setores não envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool.

Além disso, na coluna “nome aplicação” os custos em sua maioria são gastos com manutenções, (...)”

Pelos mesmos fundamentos esgrimidos no item “(E) Gastos com estação de tratamento de água” voto por reverter a glosa.

(C) Serviços empregados na geração de vapor e energia elétrica

Diz a Fiscalização:

“07 – Geração de vapor e energia elétrica – valor da base de cálculo R\$ 177.104,99.

Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna “nome c. custo” custos relativos a: (geração de vapor (maioria dos custos) e geração de energia elétrica),

sobre os quais apropriou créditos, todavia são custos não relacionados com os setores envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool.

Ressaltamos que não são custos de consumo ou demanda de energia elétrica e sim manutenção de equipamentos. (...)”

Além disso, na coluna “nome aplicação” os custos em sua maioria são gastos com manutenções (...)”

A Recorrente defende que são gastos com serviços empregados no sistema de reaproveitamento de bagaço de cana-de-açúcar para geração de vapor e energia elétrica que são consumidas no processo.

Para evitar o enfado, reporto-me à razões decisórias encartadas no item “(F) Gastos com geração de vapor e energia elétrica” e voto por reverter a glosa.

(D) Serviços empregados na captação e reaproveitamento de vinhaça

A Fiscalização assim anotou:

“09 – Captação, redes e tanques de vinhaça – valor da base de cálculo R\$ 33.691,41.

Em relação a esse item o contribuinte informou na coluna “nome c. custo” custos relativos a captação de vinhaça, sobre os quais apropriou créditos, todavia são custos que não estão relacionados com os setores envolvidos diretamente com a produção de açúcar e álcool. Além disso, na coluna “nome aplicação” os custos em sua maioria são gastos com manutenções”

A Recorrente em seu recurso afirma que tais gastos não apenas são essenciais ao cultivo do solo (fertilização), como, também, se mostram indispensáveis à continuidade do processo industrial strictu sensu (usinagem), uma vez que consistem em gastos com tratamento de efluentes industriais.

Novamente, voto por reverter a glosa com fundamento no contido no item “**(G) Gastos com captação, redes e tanques de vinhaça**”.

- Créditos relativos a aluguéis de máquinas e equipamentos**(A) Aluguéis de equipamentos com cessão de mão-de-obra**

O Fisco assim descreveu o tema:

“3.01 – Aluguel de máquinas e equipamentos com inclusão de mão-de-obra – Valor da base de cálculo –R\$ 25.406,53 A legislação não prevê a necessidade de que os alugueis de máquinas e equipamentos estejam envolvidos diretamente com setores de fabricação, todavia, de acordo com a coluna “produto” nos valores gastos estão inclusas mão-de-obra, além disso, de acordo com a coluna “nome c. custo” os gastos se referem aos setores: (armazém de açúcar, captação de vinhaça, estação de tratamento de água, geração de energia elétrica e geração de vapor) que são setores não envolvidos diretamente com a produção de álcool (...)”

Já a decisão recorrida, negou provimento à Manifestação de Inconformidade no tema sob o argumento de que os gastos com locação de equipamentos, teriam sido formalizados em contratos mistos, por envolver cessão de mão-de-obra.

A Recorrente se defende com o argumento de que a esmagadora maioria dos gastos se refere à locação de equipamentos, sem envolver mão-de-obra e, ainda, nos casos em que há mão-de-obra envolvida, trata-se de serviços de operação diretamente relacionados ao processo produtivo – desde que considerada a fase de cultivo e obtenção do insumo (cana-de-açúcar) como dele integrante.

A decisão recorrida, foi no mesmo sentido da Fiscalização, em especial, pela ausência de identificação das locações de equipamentos com e sem cessão de mão-de-obra.

Com a peça recursal, compreendo que a Recorrente não conseguiu demonstrar com provas os seus argumentos de modo a contrapor as razões postas pela Fiscalização e decisão recorrida.

Assim, adoto os fundamentos da decisão atacada como razões de decidir.
Reproduzo:

“Glosas também foram aplicadas a créditos decorrentes do aluguel de máquinas e equipamentos.

Num primeiro item, a glosa veio da impossibilidade de distinção entre o valor pago pela mão de obra e o que remunerou as máquinas alugadas. Havendo vedação expressa da legislação quanto ao creditamento a partir de pagamentos a pessoas físicas, a falta de discriminação da natureza dos gastos, todo o item de custo teve seus créditos glosados.

A primeira objeção levantada pela defesa é de que *a esmagadora maioria dos gastos se refere à locação de equipamentos, sem envolver mão-de-obra.*

Esse argumento perde sua força na medida em que a contribuinte foi intimada a fazer a distinção e não o fez. Como já visto, a identificação precisa da natureza e destinação dos bens e serviços obtidos é imprescindível para o acatamento dos créditos da não cumulatividade. Não feita essa identificação, os créditos não podem ser aceitos.”

Assim, voto por negar provimento ao recurso no tópico.

(B) Aluguéis de veículos

Consignou a Fiscalização:

“(…)3.03. Locação de veículos – Valor da base de cálculo – R\$ 33.047,50;

A legislação não prevê a necessidade de que os aluguéis de máquinas e equipamentos estejam envolvidos diretamente com setores de fabricação, todavia, de acordo com a coluna “produto” os gastos se referem a aluguel de veículo que não tem previsão legal para apropriação de créditos relativos a locação de veículos,”

A Recorrente, anota que tais veículos são empregados no abastecimento e lubrificação das máquinas e essenciais à manutenção do processo produtivo, pois constituem-se como equipamentos operativos, e não como meros veículos.

Novamente, compreendo que falhou a Recorrente no seu ônus probatório. Assim, é de se negar provimento na matéria, com base na fundamentação exposta na decisão recorrida adiante transcrita:

“Num segundo momento, a glosa recaiu sobre créditos apurados a partir de gastos com aluguel de veículos, por falta de previsão legal.

O único argumento concreto dado pela contribuinte para contestar a glosa é de que os veículos seriam *empregados no processo produtivo, inclusive, para lubrificação e abastecimento do maquinário empregado na colheita de cana-de-açúcar.*”

Nada a deferir no tema.

- Créditos relativos a bens do ativo imobilizado

Aponta a Fiscalização:

“De acordo com a carta de 13 de abril de 2012 o contribuinte esclareceu que em relação “aos bens do ativo imobilizado adquiridos até 12/2008, tomando como base de cálculo para crédito de PIS/COFINS 1/48 das aquisições de máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, conforme legislação Lei 10865/2004, IN/SRF 457.

Todavia, constatamos que o contribuinte não adquiriu máquinas e equipamentos e sim partes de diversos bens; máquinas e outros itens, como por exemplo, materiais elétricos, ferragens, etc.

Conforme carta de 22 de junho o contribuinte apresentou em meio magnético a planilha do ativo imobilizado com a base de cálculo de 1/48 das aquisições do ativo imobilizado.

A planilha é composta de várias colunas, sendo que ressaltamos as seguintes:

Descrição da aplicação: nessa coluna constatamos vários tipos de aplicações como: (Difusor; serviços de manutenção; construção do difusor e vários setores da empresa; tratores; implementos agrícolas; ferramentas e utensílios, caminhões; construção de caminhão, etc.), ou seja, na coluna de aplicação não constatamos que os valores estejam relacionados com a aquisição de máquinas e equipamentos).

(...)

Todavia, constatamos que os valores gastos não estão relacionados a aquisição de máquinas e equipamentos, uma vez, que na coluna “descrição da aplicação” fica devidamente comprovado que os valores não estão relacionados a aquisição de máquinas e equipamentos e sim a gastos relativos a: (oficina mecânica; manutenção; melhorias; implemento agrícola; tratores; caminhão, laboratório, etc).

Portanto, constatamos que na planilha apresentada pelo contribuinte não consta a descrição ou relação de máquinas e equipamentos adquiridos e utilizados na produção de bens destinados a venda, que no caso do contribuinte, é açúcar e álcool e, sim uma relação de partes e peças, sendo assim, concluímos que o contribuinte não logrou êxito em comprovar a certeza e liquidez dos créditos tributários apropriados e os créditos apropriados foram glosados.”

A decisão recorrida foi no sentido de que a apuração dos créditos de depreciação a partir da proporção atípica de 1/48 avos não se estende a todos os itens registrados no Ativo Imobilizado, mas apenas a máquinas e equipamentos adquiridos já nessa condição, sendo incabível a pretensão da Recorrente de incluir na regra excepcional peças e partes que, eventualmente, seriam reunidas na montagem de uma máquina.

A Recorrente afirma que o direito a créditos do ativo imobilizado não recai, somente, sobre máquinas e equipamentos – ao contrário do que afirma a Fiscalização – mas, também, sobre outros bens incorporados ao imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda e que a grande maioria dos itens se refere à construção de um difusor – que consiste em um maquinário que se agrega às estruturas físicas do parque industrial da Recorrente, sendo que tal maquinário é utilizado para extrair sacarose da cana-de-açúcar.

Outros itens que também figuram na tabela de ativo imobilizado incluem a construção de caldeira, destilaria, preparador de caldo, fábrica e armazém de açúcar, reservatório de álcool, bem como alguns itens, utilizados na fabricação de caminhões e outros implementos agrícolas, que se tratam de montagem de veículos e tratores, consistente em acoplamento de adereços para fins de adaptar os veículos à agricultura canavieira.

Ainda, itens aplicados no processo produtivo (laboratório de teor de sacarose, geradores de energia elétrica, Estação de Tratamento de Água – “ETA”, receptores e distribuidores de vinhaça, etc.).

A legislação regente da matéria assim estabelece (Lei 10.637/2002):

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

(...)

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".

Com o Recurso Voluntário, a Recorrente trouxe ilustrações do difusor de cana-de-açúcar e da caldeira de cana-de-açúcar, a seguir reproduzidas:



Do Recurso Voluntário se extrai:

11 Difusor de Cana-de-açúcar: promove a quebra química das membranas das células que contém a solução rica em sacarose, aumentando a permeabilidade. No difusor de cana, a sacarose é extraída exclusivamente por um processo de lavagem repetitiva, passando por diluição para a solução de menor concentração.

11. Caldeira de Cana-de-açúcar: responsável por queimar o bagaço da cana e produzir o vapor que é utilizado, também, para geração de energia elétrica, processo chamado de Cogeração.

(...)

Da breve descrição de suas funções e da ilustração de suas estruturas, constata-se que, inegavelmente, os materiais listados na relação de ativos entregue a fiscalização em tudo se amoldam às necessidades para a construção destas estruturas, como por exemplo, as chapas de aço, vigas, sensores de temperatura, isolamento térmico e termostatos. A planilha de ativo imobilizado apresentada pela Recorrente indica, claramente, que os itens ali listados se destinam, em sua esmagadora maioria, à construção do difusor, da caldeira, e outras estruturas industriais.”

Ao contrário do entendimento da Fiscalização e da decisão recorrida o crédito não recai, somente, sobre máquinas e equipamentos mas, também, sobre outros bens incorporados ao imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda, como no caso concreto peças e partes que foram incorporados ao ativo imobilizado (difusor, caldeira, destilaria, preparador de caldo, fábrica e armazém de açúcar, reservatório de álcool, montagem de veículos e tratores, consistente em acoplamento de adereços para fins de adaptar os veículos à agricultura canavieira.

A materialidade de que tais bens (peças e partes) agregados ao ativo imobilizado, é justificativa para que se supere a formalidade da classificação como insumos, e se chegue a reconhecer o direito ao crédito, nos termos da legislação de regência.

Entendo que a agiu de modo acertado a Recorrente para o aproveitamento do crédito relativo aos gastos com a aquisição de bens (peças e partes) que aderiram a bens do ativo imobilizado ao incorporá-los a tais ativos para, então, requerer o crédito a partir da depreciação, pois não há previsão legal para a tomada de crédito de tais despesas como insumo.

Assim, é de se prover o recurso na matéria, com o reconhecimento dos créditos relativos a bens do ativo imobilizado.

- Da possibilidade de aproveitamento dos créditos presumidos de origem vegetal (cana-de-açúcar) através de ressarcimento

Na matéria, está correta a decisão recorrida, conforme a seguir:

“Segundo a legislação aplicável, o ressarcimento de créditos dessa natureza somente poderia ser formalizado a partir de 01/01/2012, condição não obedecida pela interessada.

O argumento mobilizado pela defesa vai no sentido de que, por ocasião dos despachos e mesmo da Manifestação de Inconformidade, a limitação temporal já não existiria, pelo que não faria sentido impedir o aproveitamento dos créditos sob a modalidade de ressarcimento.

A contribuinte não é exitosa em sua tentativa de afastar os motivos que levaram a autoridade administrativa a negar o ressarcimento dos créditos. Isso porque a limitação temporal aos pedidos de ressarcimento é condição de admissibilidade da pretensão veiculada a ser verificada no momento em que esta é formalizada. Não há hipótese em que a violação de uma condição dessa natureza possa ser sanada posteriormente, ainda mais na ausência de modificação da legislação tributária que permitisse a superação da condição.

Veja-se que não houve glosa aos créditos, apenas adequação de sua forma de utilização.

Assim, correta a negativa da utilização desses créditos na modalidade de ressarcimento.”

A Recorrente apresentou o pedido de ressarcimento em 29/01/2010, portanto em data anterior ao permitido legalmente. Ao caso tem aplicação o contido no art. 56-A da Lei 12.350/2010.

A permissão de ressarcimento prevista no art. 56-A da Lei n.º 12.350/2010, referente a créditos gerados a partir no ano calendário de 2011, não alcança o crédito presumido objeto dos autos apurados entre 01/04/2009 e 30/06/2009 e transmitido em 29/01/2010.

Com o advento da Lei n.º 12.350/2010, relativamente ao crédito presumido do art. 8º da Lei 10.925/2004, a autorização para se pedir o ressarcimento em dinheiro tem a ressalva de que o pedido somente poderia ser efetuado a partir de 1º de janeiro de 2012, conforme expressamente previsto no inc. II, do § 1º, do art. 56-A da Lei n.º 12.350/2010, *in verbis*:

“Art. 56-A. O saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 na forma do § 3º do art. 8º da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, existentes na data de publicação desta Lei, poderá: (Incluído pela Lei n.º 12.431, de 2011).

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;(Incluído pela Lei n.º 12.431, de 2011).

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei n.º 12.431, de 2011).

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput somente poderá ser efetuado: (Incluído pela Lei n.º 12.431, de 2011).

I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação desta Lei; (Incluído pela Lei n.º 12.431, de 2011).

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2009 e no período compreendido entre janeiro de 2010 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2012. (Incluído pela Lei n.º 12.431, de 2011).” (nosso destaque)

Assim, uma vez que a legislação estipulou taxativamente que o aproveitamento do crédito presumido em questão, mediante ressarcimento, somente poderia ser efetivado a partir de 1º de janeiro de 2012, em se tratando, no caso concreto, de Pedido de Ressarcimento – PER transmitido em 29/01/2010, vale a restrição anteriormente vigente, e o crédito só poderá ser utilizado na dedução da contribuição apurada.

Esta Turma de Julgamento, em processo de minha relatoria assim decidiu:

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

AQUISIÇÃO DE BENS E INSUMOS SUJEITOS À SUSPENSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO COMO CRÉDITO BÁSICO. CRÉDITO PRESUMIDO.

Não gera direito a crédito básico a aquisição de bens, insumos ou serviços cuja incidência das contribuições ao PIS e à Cofins haja sido suspensa por determinação legal, podendo o seu aproveitamento, quando possível, apenas como crédito presumido.

(...)

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. ART. 8º DA LEI 10.925/2004. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004 somente pode ser utilizado para a dedução do PIS e da COFINS no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração.

A autorização para ressarcir ou compensar os créditos presumidos apurados no período do caso concreto alcança somente os pleitos formulados a partir de 01/01/2012.” (Processo nº 10980.902820/2014-17; Acórdão nº 3201-007.255; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 23/09/2020)

Nestes termos, improcede o pleito recursal.

- Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, observados os demais requisitos da legislação, para reconhecer os créditos referentes a (1) gastos incorridos com o plantio de cana-de-açúcar, com exceção do dispêndio denominado “habitação”; (2) gastos incorridos com o reservatório de álcool e armazenagem de açúcar; (3) gastos incorridos com combustíveis e lubrificantes, exceto os efetuados nos veículos administrativos; (4) gastos com controle de produção; (5) gastos com a estação de tratamento de água (tratamento de efluentes); (6) gastos com geração de vapor e energia elétrica; (7) gastos com captação, redes e tanques de vinhaça; (8) gastos incorridos com serviços empregados no preparo do solo, cultivo e transporte da cana-de-açúcar, com exceção do elencado pela Fiscalização no item “02 – Centro de custo em branco”, por ausência de comprovação da certeza e liquidez do crédito, devendo ser observado em tal item, o reconhecimento do crédito em relação ao tópico referente a serviços de frete para transporte de peças para manutenção de transitório frentista (caminhão empregado no abastecimento e lubrificação do maquinário utilizado no cultivo de cana-de-açúcar); (9) serviços empregados na estação de tratamento de água; (10) serviços empregados na geração de vapor e energia elétrica; (11) serviços empregados na captação e reaproveitamento de vinhaça e (12) créditos relativos a bens do ativo imobilizado.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade