



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10850.908952/2011-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.980 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2022
Recorrente USINA GUARIROBA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo, englobando, no caso da agroindústria, as fases agrícola e industrial.

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. ESTAÇÃO DE TRATAMENTO DE ÁGUA. LABORATÓRIO. ÓLEO DIESEL (CARTÃO REPOM). TRANSPORTE DE CANA-DE-AÇÚCAR. FRETES INTERNOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição não cumulativa as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na produção, abarcando os dispêndios com tratamento de água, operação e manutenção de laboratório, óleo diesel (cartão Repom), transporte de cana-de-açúcar e fretes internos, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

A lei de regência da não cumulatividade da contribuição estipula que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero.

CRÉDITO. FRETE. INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes tributados, ainda que relativos ao transporte de insumos sujeitos à alíquota zero, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. PREVISÃO LEGAL. POSSIBILIDADE.

A lei assegura o direito de aproveitamento de créditos de períodos anteriores nos meses subsequentes, mas desde que comprovada a sua não utilização anterior, observados os demais requisitos legais.

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza o desconto de crédito em relação ao aluguel de máquinas e equipamentos comprovadamente utilizados nas atividades da empresa, dentre os quais se incluem os veículos.

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. VEÍCULOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado utilizados no ambiente de produção, situação em que se enquadram os veículos utilizados no cultivo, corte e transporte de cana-de-açúcar, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO PRESUMIDO. RATEIO. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

Havendo aquisições de matérias-primas sujeitas ao desconto de crédito básico e de crédito presumido, o rateio deve se dar de forma proporcional com base em método estipulado pela legislação tributária, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. PROVISÃO PARA PAGAMENTO FUTURO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste autorização legal ao desconto de crédito em relação à parcela do pagamento ao fornecedor a se efetivar em momento posterior, dependente de evento futuro e incerto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, observados os demais requisitos da lei, para reverter as glosas de créditos da contribuição não cumulativa, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, em relação aos seguintes dispêndios: (i) bens e serviços aplicados como insumos na fase agrícola (preparo do solo, corte e transporte de cana-de-açúcar e serviços de manutenção das colheitadeiras de cana e de outros equipamentos agrícolas), (ii) tratamento da água empregada em fases do processo de usinagem da cana e produção de açúcar, (iii) bens e serviços utilizados na operação e na manutenção de laboratórios, (iv) cal utilizada na fase industrial (mistura do leite de cal com o caldo da cana no tanque de calagem) e não como corretivo do solo e (v) insumos não utilizados na produção revendidos em meses seguintes (crédito extemporâneo), mas desde que comprovado que não tenham sido objeto de crédito em outros períodos de apuração; (II) por maioria de votos, em relação aos seguintes dispêndios: (i) óleo diesel (cartão Repom), (ii) manutenção de veículo Scania utilizado no transporte de cana, (iii) fretes tributados relativos ao transporte de matérias-primas sujeitas à alíquota zero e (iv) encargos de depreciação de veículos utilizados no cultivo, corte e transporte de cana-de-açúcar (implementos agrícolas, semirreboques canavieiros, caminhões canavieiros, carregadoras e colheitadeiras de cana), bem como no laboratório, armazém de açúcar e oficina mecânica de caminhões, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento em relação a esses itens; (III) por maioria de votos, em relação aos seguintes dispêndios: (i) fretes no transporte de bens e pessoas empregados no cultivo, corte e transporte da cana-de-açúcar e (ii) locação de veículos empregados nas atividades

da empresa, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Marcelo Costa Marques d'Oliveira, que negavam provimento em relação a esses itens.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Márcio Robson Costa, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado) e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição à decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada pelo contribuinte após ser cientificado do despacho decisório da repartição de origem em que se deferira apenas parcialmente o Pedido de Ressarcimento (PER) da Cofins não cumulativa e, por conseguinte, se homologara a compensação (DComp) até o limite do crédito reconhecido.

De acordo com o despacho decisório, o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, em razão dos seguintes fatos:

a) glosa de créditos relativos à aquisição de óleo diesel, não aplicado na produção de produtos destinados à venda, tratando-se de gasto com combustível da empresa transportadora em postos credenciados, utilizando-se de cartão (Repom) fornecido pelo contribuinte destes autos, cujos valores são descontados dos fretes cobrados, por não se enquadrar no conceito de insumo;

b) glosa de todos os créditos relativos a bens utilizados no plantio de cana-de-açúcar (fase agrícola), em laboratório (peças utilizadas na manutenção de motor do laboratório), na estação de tratamento de água, no reservatório de álcool, no armazém de açúcar e no transporte (manutenção de veículo Scania utilizado no transporte de cana), por não se tratar de bens utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda;

c) glosa de créditos relativos ao produto identificado como “dispersante”, utilizado somente na produção de álcool, cuja receita de venda era cumulativa até setembro de 2008, vindo a gerar direito a crédito somente a partir de outubro de 2008, conforme art. 2º, § 1º-A, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

d) glosa de créditos de serviços utilizados na fase agrícola (lavoura de cana) – preparo do solo, corte e transporte de cana-de-açúcar, serviços de manutenção das colheitadeiras de cana e de outros equipamentos agrícolas, serviços de manutenção da estação de tratamento de água, transporte de funcionários do setor agrícola e da indústria e fretes nas aquisições de bens que não foram utilizados como insumo na produção de produtos destinados à venda;

e) glosa de créditos nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero (hidróxido de cálcio e magnésio, cal hidratada dolomítica, enxofre lentilhado, Velpar-K, Volcane e cal virgem dolomítica);

f) glosa de créditos de produtos revendidos, em razão do fato de que o contribuinte considerara o desconto do crédito no mês da revenda e não no mês da aquisição;

g) glosa de créditos decorrentes de aluguéis de veículos;

h) glosa de créditos relativos a fretes nas operações de compra de insumo que não dá direito a crédito e a fretes relativos ao transporte de cana-de-açúcar e de olhadura de cana;

i) glosa de créditos apurados com base nos encargos de depreciação acelerada de veículos e de máquinas e equipamentos utilizados no cultivo e transporte de cana (implementos agrícolas, semirreboques canavieiros, caminhões canavieiros, carregadoras e colheitadeiras de cana), bem como no laboratório, no armazém de açúcar e na oficina mecânica de caminhões;

j) recálculo do crédito presumido, excluindo-se o valor da provisão para ajuste ATR e utilizando-se o método do rateio proporcional para determinação do percentual da cana-de-açúcar utilizada na produção do açúcar;

k) recálculo da receita de exportação, incluindo-se a receita de venda do álcool a partir de outubro de 2008, quando essa receita passou a ser não cumulativa.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu a reforma integral do despacho decisório e protestou pela juntada posterior de provas, alegando o seguinte:

1) a conclusão do Fiscal se apoia em uma interpretação peculiar, qual seja, a de que não há processos produtivos de natureza agroindustrial, mas processos produtivos segregados: a fase agrícola (cultivo de cana-de-açúcar) e a fase industrial (produção de álcool, açúcar, bagaço de cana e óleo fúsel), ignorando-se que os gastos com o cultivo de cana-de-açúcar são essenciais à produção dos bens finais, entendimento esse em desconformidade com a jurisprudência do CARF;

2) as glosas de todos os gastos utilizados no plantio da cana-de-açúcar são indevidas, pois o cultivo da cana é necessário à manutenção do processo produtivo dos bens;

3) conforme laudo técnico descritivo do processo produtivo, 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 recirculação nas torres de resfriamento, tratando-se, portanto, de gastos essenciais ao processo de usinagem da cana e produção de açúcar;

4) quanto aos gastos relativos aos Centros de Custo de Laboratório Industrial e Laboratório PCTS, trata-se de testes de teor de sacarose aplicados quando da aquisição de matéria-prima por terceiros, sendo o pagamento aos fornecedores da cana-de-açúcar efetuado em função do grau de sacarose da matéria-prima, prática adotada neste mercado desde a época de regulação pelo extinto Instituto do Alcool e Açúcar;

5) o Repom é um sistema contratado para se administrarem gastos com fretes na aquisição de óleo diesel e despesas relacionadas (como pagamento de pedágios, despesas com fluxo de recebimento de cargas etc.);

6) os combustíveis são empregados nos veículos que efetuam a movimentação dos insumos de uma etapa a outra do processo produtivo, caracterizando-se, assim, como dispêndios essenciais à produção, não se podendo ignorar que o cultivo de cana-de-açúcar na usina ocorre em áreas de cerca de 70 km²;

7) glosa equivocada em relação aos gastos com manutenção de veículo empregado no transporte da cana-de-açúcar, pois os gastos com cultivo, corte e transporte da cana-de-açúcar integram o processo produtivo;

8) os gastos com bens utilizados no reservatório de álcool e no armazém de açúcar, além de se atinarem à fase de usinagem, são 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;

9) as aquisições de Cal (NCM 25222000) e Hidróxido de Cálcio (NCM 31042090) não se sujeitam à alíquota zero das contribuições, nos termos do art. 1º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004, uma vez que a alíquota zero se aplica apenas a corretivos de solo classificados na TIPI sob o código 25, enquanto que a cal e o hidróxido de cálcio, no presente caso, não têm essa função, sendo aplicados na etapa de calagem (fase de usinagem – processo industrial em sentido estrito), para controlar o monitoramento do pH do caldo, além de favorecer a sedimentação de impurezas no processo de decantação, conforme laudo técnico;

10) quanto aos serviços de fretes internos nas operações de compra, por se tratar de gastos com cultivo, corte e transporte da cana-de-açúcar, eles integram o processo produtivo;

11) em relação aos fretes no transporte de cana-de-açúcar e de olhadura de cana (corte da cana-de-açúcar realizado na entressafra), trata-se de dispêndios empregados no corte e no transporte da cana colhida na entressafra, necessários à manutenção da fonte produtiva;

12) inexistente justificativa legal à discriminação de fretes sobre matérias primas tributadas e as não tributadas, tampouco para sustentar a glosa procedida quanto aos fretes sobre matérias primas tributadas à alíquota zero;

13) o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 é claro quando estipula que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, não se podendo vedar um crédito legítimo apenas com base em um critério meramente formal;

14) direito a crédito em relação aos gastos com locação de veículos empregados nas atividades da empresa, sendo essenciais à manutenção do processo produtivo, o mesmo podendo ser dito em relação aos encargos de depreciação de veículos empregados no cultivo, corte e transporte de cana-de-açúcar;

15) não há nenhuma vedação legal à adoção, na apuração do crédito presumido, de outros critérios que, igualmente, permitam determinar a parcela das aquisições de cana estritamente vinculadas à produção de açúcar. Os ajustes de ATR consistem em complementos

de preço da cana-de-açúcar pagos aos parceiros produtores rurais. O primeiro percentual pago aos fornecedores (no caso, 80%) é feito a título de um primeiro adiantamento, por ocasião da moagem; porém, considerando que o fornecimento ocorre durante praticamente todo o ano, o modelo de contrato regulado pelo Consecana prevê outro adiantamento entre o período da moagem e o final do ano-safra, sendo precisamente sobre este segundo adiantamento, acordado pelo Recorrente no percentual de 20% do valor da NF, que a Fiscalização está glosando o cálculo de créditos presumidos, desconsiderando totalmente as práticas comerciais altamente reguladas deste setor;

16) quanto ao alegado erro no cálculo do percentual da receita de exportação em relação ao total da receita não cumulativa, o incremento do percentual da receita de exportação derivado da receita de álcool a partir de outubro de 2008, período em que tais receitas passaram a se sujeitar à não cumulatividade das contribuições, tem como contrapartida uma diminuição do percentual correspondente ao mercado interno.

Junto à Manifestação de Inconformidade, o contribuinte carrou aos autos cópias de documentos societários, laudo de perícia técnica, planilhas, boletins industriais mensais e de notas fiscais de venda.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, considerando que somente geram direito a crédito na sistemática da não cumulatividade das contribuições os bens e serviços aplicados e consumidos diretamente na produção ou na prestação de serviços, adotando toda a fundamentação da Fiscalização, cujo Termo de Descrição dos Fatos foi reproduzido em parte no voto condutor do acórdão.

Cientificado do acórdão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e reiterou seus pedidos, repisando os argumentos de defesa, sendo ressaltado que a DRJ adotara uma interpretação extremamente restritiva acerca da matéria e que, na jurisprudência mais atualizada, o critério que prevalece para fins de reconhecimento do direito a créditos de PIS/Cofins não cumulativos é o da relevância e essencialidade do bem ou serviço, de acordo com as especificidades de cada processo, sendo que, no processo industrial de açúcar e álcool, a produção compreende também a fase do cultivo do insumo.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos a sua admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da repartição de origem em que se deferiu apenas parcialmente o Pedido de Ressarcimento (PER) da Cofins não cumulativa e, por conseguinte, se homologou a compensação (DComp) até o limite do crédito reconhecido.

O Recorrente é uma agroindústria que tem como objeto social o cultivo de cana-de-açúcar, a fabricação de açúcar em bruto e de álcool, a geração de energia elétrica, o comércio atacadista de sementes, flores, plantas e gramas e o aluguel de máquinas e equipamentos agrícolas sem operador.

Baseado no laudo técnico apresentado, o Recorrente descreve, esquematicamente, seu processo produtivo nos seguintes termos:

Em resumo, a **cadeia produtiva** da Recorrente 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. (g.n.)

Verifica-se do esquema acima que o objeto social abrange uma fase agrícola (plantio e colheita da cana) e uma fase industrial (fabricação de açúcar e álcool).

A Fiscalização, valendo-se do termo “produção” contido em incisos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, restringe o alcance do termo à fase industrial, muito provavelmente por influência da legislação do IPI, em que produção se associa à industrialização, não se dando conta, contudo, que a não cumulatividade das contribuições PIS/Cofins encontra-se concebida de forma diversa daquela relativa aos impostos sobre a produção, pois, nesta, relativa a impostos, a sistemática do encontro de contas entre débitos e créditos refere-se ao ciclo de produção ou de comercialização de um produto ou mercadoria.

Na não cumulatividade do IPI, por exemplo, o direito à apuração de crédito relaciona-se às aquisições de insumos que serão aplicados nos produtos industrializados que serão comercializados pelo contribuinte-industrial, encontrando-se circunscrita a não cumulatividade à produção do bem. O imposto pago na aquisição de insumos encontra-se destacado na nota fiscal e será ele, e tão somente ele, que dará direito a crédito.

No processo produtivo de um bem, há eventos de natureza física; enquanto que no percebimento de receitas, base de cálculo das contribuições, tem-se um complexo de atividades envolvidas que extrapolam os elementos físicos para alcançar, também, os elementos funcionais

relevantes. O fato gerador sob interesse não é apenas a saída ou entrada de uma mercadoria ou produto, mas todo o processo produtivo da pessoa jurídica.

Nesse contexto, considerando o processo produtivo esquematicamente apresentado acima, registra-se aqui que o conceito de produção ora adotado não se restringe à fase industrial, abrangendo, portanto, também a fase agrícola, pois o fato gerador do tributo sob comento não é a saída de um produto industrializado ou de uma mercadoria, mas a obtenção de receitas, sejam elas decorrentes da comercialização de mercadorias, da industrialização ou da prestação de serviços.

A agroindústria, como o próprio nome está a sugerir, abrange a fase agrícola e a industrial, tratando-se de um conjunto de atividades relacionadas à transformação em produtos industrializados de matérias-primas provenientes da agricultura, pecuária, aquicultura ou silvicultura, quase sempre relacionados ao consumo humano (bebidas, carnes, enlatados, laticínios, combustíveis etc.).

Logo, será considerado, nesta análise, para fins de geração de créditos na não cumulatividade das contribuições, o conceito de insumo já consolidado neste CARF, bem como no Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 1.221.170) e na própria Administração Pública Federal (Nota SEI 63/18 da PGFN e Parecer Normativo Cosit 5/2018), cujo alcance se define a partir da essencialidade e relevância do bem ou serviço adquirido para utilização no processo produtivo ou na prestação de serviços.

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos argumentos de defesa presentes no Recurso Voluntário.

I. Crédito. Bens e serviços utilizados como insumos.

A Fiscalização glosou todos os créditos relativos a bens utilizados no plantio de cana-de-açúcar (fase agrícola), por não considerá-los insumos consumidos na produção, vindo o Recorrente a alegar que se trata de atividade necessária à manutenção do processo produtivo dos bens finais por ele comercializados (álcool, açúcar, bagaço de cana e óleo fúsel).

Esta turma ordinária tem decidido que os insumos aplicados na fase agrícola da agroindústria geram direito a crédito das contribuições não cumulativas, conforme se verifica dos trechos de ementas a seguir transcritos:

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

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

(...)

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

Havendo insumos dos insumos no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições. **A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) deve gerar crédito.** (Acórdão nº 3201-009.227, rel. Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, j. 21/09/2021 – g.n.)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

(...)

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. (Acórdão nº 3201-008.802, rel. Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, j. 28/07/2021 – g.n.)

Nesse sentido, considerando que a glosa se fundara apenas no não enquadramento como insumos dos bens e serviços aplicados na fase agrícola (preparo do solo, corte e transporte de cana-de-açúcar e serviços de manutenção das colheitadeiras de cana e de outros equipamentos agrícolas), reverte-se tal glosa, ressaltando-se que desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, tratar-se de aquisições tributadas junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País.

II. Crédito. Estação de tratamento de água.

A Fiscalização glosou os gastos com tratamento de água, por considerar não se tratar de bens utilizados como insumo na produção de bens destinados à venda.

O Recorrente argui que, conforme laudo técnico descritivo do processo produtivo, 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 recirculação nas torres de resfriamento, tratando-se, portanto, de gastos essenciais ao tratamento da água empregada em fases do processo de usinagem da cana e produção de açúcar (atividade industrial no sentido estrito), abrangendo também os gastos com manutenção da estação.

Esta turma também já decidiu sobre essa matéria, destacando-se as decisões a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

(...)

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. (Acórdão nº 3201-008.802, rel. Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, j. 28/07/2021 – g.n.)

[...]

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: produtos químicos diversos; produtos químicos para análise (reagentes e corantes); **produtos químicos para tratamento de água**, contendo biocida, fungicida, algicida, cloros, resinas, catalizadores, removedores, limpadores, solventes, e reagentes utilizados em tratamento de água; análises laboratoriais e limpeza O mesmo vale para os custos com aquisição de maquinários e depreciação de bens relacionados às atividades aqui descritas. (Acórdão nº 3201-004.161, rel. Charles Mayer de Castro Souza, j. 28/08/2018 – g.n.)

Verifica-se que se está diante de serviços essenciais ao processo produtivo, razão pela qual se reverterem as glosas respectivas, mas que desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, tratar-se de aquisições tributadas junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País.

III. Crédito. Laboratório.

Enquanto o agente fiscal considerou que os bens e serviços utilizados na operação e na manutenção de laboratórios não se enquadram no conceito de insumos, o Recorrente aduz que os Centros de Custo Laboratório Industrial e Laboratório PCTS fazem parte do processo produtivo, referindo-se a testes de teor de sacarose aplicados quando da aquisição de matéria-prima de terceiros, conforme descrição constante do laudo técnico, tratando-se de uma etapa 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 essa adotada nesse mercado desde a época de regulação pelo extinto Instituto do Alcool e Açúcar, e, depois, 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 descrição desse item é suficiente para se concluir acerca da possibilidade de desconto de crédito, observados os demais requisitos da lei, razão pela qual se reverterem as glosas respectivas.

IV. Crédito. Óleo diesel ("Repom").

A Fiscalização glosou créditos, por não se enquadrar no conceito de insumo, relativos à aquisição de óleo diesel, considerado não aplicado na produção de produtos destinados à venda, tratando-se, segundo o agente fiscal, de gasto com combustível da empresa

transportadora em postos credenciados, utilizando-se de cartão (Repom) fornecido pelo contribuinte destes autos, cujos valores são descontados dos fretes cobrados.

O Recorrente argumenta que, no que se refere à aquisição de óleo diesel, é desnecessário tecer maiores comentários sobre a possibilidade de caracterização de combustíveis e lubrificantes como insumos, eis que o próprio inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 reconhece o direito. Referidos combustíveis, segundo o Recorrente, são empregados nos veículos que efetuam a movimentação dos insumos de uma etapa a outra do processo produtivo, caracterizando-se, assim, como dispêndios essenciais à produção, precipuamente se se considerar que o cultivo de cana-de-açúcar na usina ocorre em grandes áreas rurais, exigindo-se, obviamente, o transporte das matérias-primas por longos percursos.

Resta bem demonstrado pelo Recorrente a inserção desses gastos no seu processo produtivo, devendo-se, portanto, ser revertidas as glosas respectivas, observados os demais requisitos da lei.

V. Crédito. Transporte de cana-de-açúcar.

Aqui também a Fiscalização glosou o crédito referente ao transporte de cana (manutenção de veículo Scania utilizado no transporte de cana) por considerar que tal dispêndio não se enquadra no conceito de insumo da produção de bens destinados à venda.

Segundo o Recorrente, tais gastos com cultivo, corte e transporte da cana-de-açúcar integram o processo produtivo, entendimento esse também adotado neste voto, pois, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, bem como em inúmeras decisões desta turma ordinária (duas delas reproduzidas na sequência), os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos (dentre os quais se inclui o veículo Scania) utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda geram direito ao desconto de crédito, observados os demais requisitos da lei.

A decisão a seguir ilustra a posição desta turma sobre a matéria:

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008

(...)

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. PROVA.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de veículos, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos, apenas quando efetivamente comprovados com documentação hábil. (Acórdão nº 3201-004.418, rel. Paulo Roberto Duarte Moreira, j. 25/05/2021 – g.n.)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

(...)

CRÉDITO. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. PNEUS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E CONserto DE VEÍCULOS.

Por se tratar de bens e serviços essenciais à atividade de transporte de carga, os dispêndios com manutenção dos veículos geram direito a desconto de crédito da contribuição não cumulativa, sendo que, se acarretarem aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados, os créditos deverão ser calculados com base nos encargos de depreciação. (Acórdão nº 3201-008.130, rel. Hécio Lafetá Reis, j. 24/03/2021)

VI. Crédito. Bens sujeitos à alíquota zero.

O Recorrente se contrapõe à glosa de créditos considerados pela Fiscalização como decorrentes de aquisições de bens sujeitos à alíquota zero (Cal - NCM 25222000 e Hidróxido de Cálcio - NCM 31042090), argumentando que tais aquisições, em verdade, não se sujeitam à alíquota zero das contribuições, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, pois a hipótese de alíquota “zero” instituída no dispositivo legal se aplica aos corretivos de solo classificados na TIPI sob código 25.

Argumenta o Recorrente que, no seu processo produtivo, a cal não é aplicada como corretivo de solo, mas sim na fase de usinagem (processo industrial em sentido estrito), sendo empregada na etapa de calagem, visando controlar o monitoramento do pH do caldo de cana; o mesmo se dizendo sobre o hidróxido de cálcio, que, apesar de estar classificado no capítulo 31 da NCM, nada mais é do que a mesma substância (cal apagada), sendo, igualmente, aplicado no processo industrial na mesma função, bem como no tratamento de impurezas.

O art. 1º da Lei nº 10.925/2004 assim dispõe:

Art. 1º **Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição** para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

I - **adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31**, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

II - **defensivos agropecuários classificados na posição 38.08** da TIPI e suas matérias-primas;

(...)

IV - **corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI**;

(...) g.n.

As posições 2522.20.00 e 3104.20.90 da TIPI para a cal e o hidróxido de cálcio, respectivamente, informadas pela Fiscalização e confirmadas pelo Recorrente, encontram-se assim descritas:

25.22 - CAL VIVA, CAL APAGADA E CAL HIDRÁULICA, COM EXCLUSÃO DO ÓXIDO E DO HIDRÓXIDO DE CÁLCIO DA POSIÇÃO 28.25.

(...)

2522.20.00 - Cal apagada

[...]

3104 - ADUBOS OU FERTILIZANTES MINERAIS OU QUÍMICOS, POTÁSSICOS

(…)

3104.20.90 - Outros

Considerando as informações supra, constata-se que a lei define a alíquota zero tanto para os adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 quanto para o corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI.

Do laudo técnico apresentado pelo Recorrente extraem-se as seguintes informações:

2.1.5 FERTIRRIGAÇÃO

é uma técnica de adubação que utiliza a água de **irrigação para levar nutrientes ao solo cultivado**. Esta aplicação é feita através do sistema de irrigação mais conveniente à cultura, podendo-se utilizar técnicas como micro-irrigação (por gotejamento ou por micro-aspersão), aspersão (sob pivô central ou convencional), entre outras menos utilizadas. **Pode-se aplicar fertilizantes comerciais diluídos em água de irrigação** ou certos resíduos orgânicos líquidos, como a vinhaça e efluentes de indústrias alimentícias, o que faz da fertirrigação, além de um método de adubação mais racional, uma técnica que permite a reabsorção dos nutrientes não aproveitados nos processos industriais, reduzindo muitas vezes a problemática do tratamento e disposição adequada dos efluentes. Por esse motivo, a fertirrigação pode ser aceita como técnica de tratamento de efluentes orgânicos por infiltração no solo. Tal técnica, desde que bem aplicada e acompanhada de profissionais qualificados, não traz malefícios ao meio ambiente, pelo contrário, estimula uma melhor ciclagem do nitrogênio, fósforo e potássio, fazendo com que esses voltem para seu local de origem, o solo onde foi produzida aquela cultura.

(…)

2.1.7 ADUBAÇÃO

É a **prática agrícola que consiste no fornecimento de adubos ou fertilizantes ao solo**, de modo a recuperar ou conservar a sua fertilidade, suprimindo a carência de nutrientes e proporcionando o pleno desenvolvimento das culturas vegetais. **A adubação correta aumenta a produtividade agrícola.**

(…)

2.2.3 MANUTENÇÃO DA LAVOURA OU TRATOS CULTURAIS.

Os tratos culturais na cana-planta limitam-se ao controle das ervas daninhas, adubação em cobertura, irrigação, fertirrigação e adoção de uma vigilância fitossanitária para controlar a incidência do carvão. O período crítico da cultura, devido à concorrência de ervas daninhas, vai da emergência aos 90 dias de idade. O controle mais eficiente das ervas, nesse período, é o químico, através da **aplicação de herbicidas** em pré-emergência, logo após o plantio e em área total. Dependendo das condições de aplicação, infestação da gleba e eficiência do praguicida, há necessidade de uma ou mais carpas mecânicas e catação manual até o fechamento da lavoura. A partir daí a infestação de ervas é praticamente nula.

(…)

3.1.8 CALAGEM

É a **mistura do leite de cal com o caldo da cana no tanque de calagem**, sendo a dosagem automaticamente controlada pelo **monitoramento do pH do caldo calado**. Além de regular o pH, favorece também a sedimentação de impurezas no processo de decantação do caldo de cana. (g.n.)

Tendo-se em conta as informações supra, é possível verificar que, na fase agrícola da agroindústria, há uso intensivo de fertilizantes, adubos, herbicidas e nutrientes, sendo que, na fase industrial (calagem),¹ faz-se uso do leite de cal, misturado com o caldo de cana, para se monitorar o pH do caldo calado.

Constata-se, portanto, que a cal encontra-se identificada como elemento utilizado na fase industrial, e não como corretivo de solo (fase agrícola), gerando, portanto, direito a desconto de crédito das contribuições não cumulativas, considerando não estar abrangida pela disciplina do art. 1º da Lei nº 10.925/2004.

Já em relação ao hidróxido de cálcio, considerando se tratar de adubo ou fertilizante, não identificado no laudo técnico como utilizado na fase industrial, e o fato de haver, na fase agrícola, intensa atividade de preparo do solo com produtos químicos, não se vislumbra possibilidade de afastamento da conclusão da Fiscalização acerca da aplicação da alíquota zero em sua aquisição, conclusão essa que poderia ter sido afastada pelo Recorrente com a juntada de provas adicionais que a infirmasse, como notas fiscais, descrição mais pormenorizada do processo produtivo etc.

Diante do exposto, reverte-se a glosa de crédito em relação à cal, esta utilizada na fase industrial (calagem) e não como corretivo do solo, mas mantendo-se a glosa em relação ao hidróxido de cálcio (adubo ou fertilizante), por se tratar de produto sujeito à alíquota zero, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.925/2004.

VII. Crédito. Fretes internos. Transporte de bens e pessoas na fase agrícola.

O Recorrente se contrapõe à glosa de crédito em relação a fretes no transporte de bens e pessoas empregados no cultivo, corte e transporte da cana-de-açúcar, por ter a Fiscalização os considerado como estranhos ao processo produtivo, aduzindo que se trata de gastos necessários ao processo produtivo.

Considerando o contexto delineado no introito deste voto, referidos dispêndios mostram-se consentâneos com o processo produtivo do Recorrente, pois, tratando-se de uma agroindústria que opera nas fases agrícola e industrial, o transporte de matéria-prima, bens e trabalhadores internamente ao imóvel onde a produção se opera reveste-se do caráter de serviços utilizados como insumos, em conformidade com o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

O direito a crédito no transporte de bens e pessoas na fase agrícola da agroindústria já foi objeto de decisões desta turma ordinária, que tem considerado como dedutível crédito dessa natureza, *verbis*:

¹ "A calagem é conduzida continuamente pela mistura do leite de cal com o caldo no tanque de calagem, sendo a dosagem automaticamente controlada pelo monitoramento do pH do caldo calado. O aquecimento consiste em elevar a temperatura do caldo entre 103 e 105° C (Celsius)." (Tratamento do caldo - Portal Embrapa. Disponível em: <https://www.embrapa.br › processamento-da-cana-de-acucar>)

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

Data do fato gerador: 31/08/2005

(...)

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PESSOAS E PRODUTOS ACABADOS.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de trabalhadores e de produtos acabados. No caso concreto, faz jus o contribuinte aos créditos da COFINS não-cumulativa sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos, após a industrialização para seus compradores e portos onde serão exportados, por serem tais serviços de transporte essenciais para a produção e atividade do sujeito passivo - industrialização e exportação. (Acórdão nº 3201-009.178, rel. Márcio Robson Costa, j. 27/08/2021 – g.n.)

[...]

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

Data do fato gerador: 31/10/2005

(...)

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PESSOAS E PRODUTOS ACABADOS.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de trabalhadores e de produtos acabados. (Acórdão nº 3201-006.374, rel. Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, j. 18/12/2019)

Dessa forma, deve-se reverter a glosa relativa aos serviços de descarregamento de cana, transporte de maquinário empregado no cultivo/colheita de cana-de-açúcar (“colheitadeiras de cana”), transporte de equipamentos empregados no laboratório, transporte de mão-de-obra rural, empregada no cultivo de cana-de-açúcar, transporte de equipamentos empregados na estação de tratamento de águas, transporte de peças para manutenção de caminhão comboio (caminhão empregado no abastecimento e lubrificação do maquinário utilizado no cultivo de cana-de-açúcar), transporte de tratores empregados no cultivo da cana-de-açúcar, 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) e transporte de cana-de-açúcar e de olhadura de cana, observados os demais requisitos da lei.

VIII. Crédito. Transporte de bens sujeitos à alíquota zero.

O Recorrente se contrapõe ao entendimento da Fiscalização de que os fretes sobre matérias-primas sujeitas à alíquota zero não conferem direito a créditos das contribuições, aduzindo não haver qualquer dispositivo de lei ou mesmo de regulamento que suportasse a interpretação extensiva pretendida pela Fiscalização, para efeito de se estender aos fretes a vedação de créditos existente quanto aos bens transportados.

Com razão o Recorrente.

Os fretes nas aquisições de insumos, quando não cobrados diretamente na nota fiscal em conjunto com os bens adquiridos, se revestem da condição de serviço utilizado como insumo na produção, em conformidade com o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, pois que essencial à consecução do objeto social da pessoa jurídica, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de aquisição tributada junto a pessoa jurídica domiciliada no País.

IX. Crédito extemporâneo. Bens adquiridos para revenda.

A Fiscalização glosou créditos de produtos revendidos, em razão do fato de que o contribuinte considerara o desconto do crédito no mês da revenda e não no mês da aquisição.

O Recorrente alega que se trata de revenda, em períodos seguintes, de bens não utilizados no mês em que adquiridos, inexistindo duplo aproveitamento de créditos, já que não se creditara no momento da aquisição, mas apenas no momento da revenda.

Trata-se da já conhecida matéria “aproveitamento extemporâneo de créditos”, já enfrentada inúmeras vezes por esta turma ordinária.

O § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 assim dispõe:

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Verifica-se que a lei estipula, sem qualquer restrição, que o crédito pode ser aproveitado extemporaneamente.

A Receita Federal, valendo-se do poder regulamentar a ela assegurado pelo § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996², editou instruções normativas não apenas disciplinando o dispositivo legal, mas restringindo a possibilidade de desconto de crédito a um único trimestre-calendário.

Ora, o poder regulamentar ou poder normativo conferido aos órgãos da Administração Pública se destina à definição, por meio de normas complementares, de procedimentos aptos a dar concretude à lei, sem, contudo, alterá-la ou restringi-la, pois, assim procedendo, eles estarão invadindo a competência do Poder Legislativo.

Conforme nos ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro, o poder regulamentar da Administração Pública “não pode contrariar a lei, nem criar direitos, impor obrigações, proibições, penalidades que nela não estejam previstos, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade”.³

Segundo Luiz Flávio Gomes⁴, enquanto o poder regulamentar exercido por meio de decreto pode complementar os textos legais, sem afrontá-los, logicamente, as instruções

² Art. 74. (...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 35. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 107.

⁴ Disponível em <<<https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2537803/poder-regulamentar>>> Acesso em 29/10/2021.

normativas têm “um âmbito de aplicação mais restrito”, cujo alcance é apenas a “explicitação das leis”.

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Agravo em Ação Direta de Inconstitucionalidade (AGRADI) 365/DF, ocorrido em novembro de 1990, da relatoria do Ministro Celso de Mello, assim se posicionou acerca da matéria:

As **instruções normativas**, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua **estrita observância dos limites impostos pelas leis**, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir **normas complementares**. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que **provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária**, como as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. **Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação de lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade e não de inconstitucionalidade.** (g.n.)

Exemplificativamente, tem-se que a criação do programa PER/DComp encontra-se em consonância com o referido poder regulamentar, pois tal documento viabiliza a formulação do pedido de restituição/ressarcimento e da declaração de compensação junto à autoridade administrativa, pleitos esses autorizados por lei (art. 74 da Lei nº 9.430/1996).

Noutro giro, a Administração tributária pode, também por meio do seu poder normativo, regulamentar uma lei no sentido de viabilizar a atividade de fiscalização, por exemplo, quando estipula que cada PER/DComp se refere a um trimestre-calendário, mas não poderá restringir o direito de utilizar o crédito não utilizado em um mês nos meses subsequentes, conforme se encontra expressamente garantido em lei, salvo para facilitar o controle dos atos dos administrados, mas sem amputá-los para além da previsão legal.

Eis exemplos da jurisprudência do CARF sobre a matéria:

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

(...)

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado pela sistemática da não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. (Acórdão nº 3301-010.775, rel. Salvador Cândido Brandão Júnior, j. 23/08/2021)

[...]

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004 (...)

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.

Os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores. (Acórdão nº 3201-007.897, rel. Hécio Lafetá Reis, j. 24/02/2021)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2012 a 30/11/2012 (...)

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. (Acórdão nº 3201-006.671, rel. Charles Mayer de Castro Souza, j. 17/03/2020)

Nesse sentido, reverterem-se as glosas dos créditos extemporâneos acima apontados, mas desde que comprovado que não tenham sido objeto de crédito no momento da aquisição, observados os demais requisitos da lei.

X. Crédito. Locação de veículos. Encargos de depreciação.

O Recorrente contesta a glosa de créditos apurados sobre gastos com locação de veículos empregados nas atividades da empresa, dentre os quais as locações de caminhões comboio empregados na lubrificação e abastecimento do maquinário utilizado na colheita de cana-de-açúcar.

Mais uma vez se está diante de matéria há muito decidida nesta turma, conforme decisões a seguir referenciadas:

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

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

(...)

CRÉDITO. ALUGUEL DE VEÍCULOS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza o desconto de crédito em relação ao aluguel de máquinas e equipamentos comprovadamente utilizados nas atividades da empresa, dentre os quais se incluem os veículos. (Acórdão nº 3201-008.745, rel. Hécio Lafetá Reis, j. 24/06/2021)

[...]

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

(...)

DESPESAS COM ALUGUEL DE MAQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS.
DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. Concede-se o crédito na locação de veículos utilizados na movimentação de bens relacionados à atividades produtivas da pessoa jurídica. (Acórdão nº 3201-003.572, rel. Paulo Roberto Duarte Moreira, j. 20/03/2018)

Revertem-se as glosas respectivas, observados os demais requisitos da lei.

XI. Crédito. Veículos. Encargos de depreciação.

Da mesma forma, a Fiscalização glosou créditos apurados sobre os encargos de depreciação de veículos utilizados no cultivo, corte e transporte de cana-de-açúcar (implementos agrícolas, semirreboques canavieiros, caminhões canavieiros, carregadoras e colheitadeiras de cana), bem como no laboratório, armazém de açúcar e oficina mecânica de caminhões, por não se confundirem, no seu entender, com máquinas e equipamentos, nos termos do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

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;

(...)

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos **encargos de depreciação** e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês; (g.n.)

Conforme previsto no inciso VI supra, combinado com o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, também transcrito acima, os bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção, situação em que se enquadra o presente caso, ensejam o desconto de créditos apurados com base nos encargos de depreciação.

Sem mais delongas, decide-se por reverter as glosas respectivas, observados os demais requisitos da lei.

XII. Crédito presumido. Rateio ATR.

A Fiscalização procedeu ao recálculo do crédito presumido, excluindo-se o valor da provisão para ajuste ATR e utilizando-se o método do rateio proporcional para determinação do percentual da cana-de-açúcar utilizada na produção do açúcar.

Consta do relatório fiscal o seguinte:

Note-se que **a lei somente autorizou o crédito presumido em relação à cana-de-açúcar utilizada na produção de açúcar.**

Todavia, constatamos erros no cálculo do crédito presumido efetuado pelo contribuinte. O primeiro deles ocorreu em relação ao método de rateio da cana-de-açúcar utilizada na produção de açúcar.

Intimado, o contribuinte respondeu que a empresa não possui sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração. **A legislação relativa à não-cumulatividade prevê dois métodos para determinação dos créditos**, a saber (art. 3º, § 8º, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003):

(...)

Como a Usina Guariroba não possui sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, deveria ter utilizado o método do rateio proporcional. Aliás, foi esse o método utilizado por ela com relação aos insumos comuns ao açúcar e ao álcool quando a receita desse último era cumulativa. (g.n.)

O Recorrente alega, quanto a essa questão do rateio proporcional, que a Fiscalização pretendeu aplicar, por analogia, ao crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, os mesmos critérios de determinação dos créditos ordinários de PIS/Cofins da parcela das aquisições vinculada a receitas sujeitas à tributação pelas aludidas contribuições sociais.

Argumenta o Recorrente que a Fiscalização entendeu que ele deveria ter calculado o crédito presumido de acordo com um dentre dois critérios: rateio proporcional de receitas ou sistema integrado de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, sendo que inexistia determinação legal para que os mesmos critérios fossem adotados quanto ao crédito presumido.

Aduz, ainda, a inexistência de vedação legal à adoção de outros critérios que, igualmente, permitissem determinar a parcela das aquisições de cana estritamente vinculadas à produção de açúcar.

Consultando-se o trecho do relatório fiscal acima reproduzido, verifica-se que, efetivamente, a Fiscalização utilizou o sistema de rateio do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003⁵, dispositivo esse, conforme apontado pelo Recorrente, destinado ao rateio de apuração dos créditos quando o contribuinte se submete aos dois critérios de apuração das contribuições, o cumulativo e o não cumulativo.

⁵ § 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Na Lei nº 10.925/2004, não se prevê a aplicação do referido método à apuração do crédito presumido previsto no seu art. 8º, vindo a Instrução Normativa SRF nº 660/2006 a estipular o seguinte:

Art. 9º-C As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa deverão **apurar e registrar, de forma segregada**, os créditos de que tratam o art. 3º da Lei Nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o art. 3º da Lei Nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e os arts. 15 e 17 da Lei Nº 10.865, de 30 de abril de 2004, **bem como os créditos presumidos** previstos nas disposições legais pertinente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, discriminados em função da natureza, origem e vinculação desses créditos. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

§ 1º O crédito presumido de que trata esta Instrução Normativa deve ser apurado e registrado de forma segregada, e seu saldo deve ser **controlado durante todo o período de sua utilização**.

§ 2º Aplicam-se ao caput, no que couber, as disposições previstas nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da **Lei Nº 10.833**, de 2003. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009) – g.n.

Constata-se da norma complementar supra que a Receita Federal determinou a aplicação do referido rateio proporcional ao crédito presumido sob comento, norma essa que vincula a Fiscalização.

Analisando-se a tabela comparativa apresentada pelo Recorrente, é possível verificar, conforme ele mesmo indica, que os índices percentuais de aquisição de cana vinculada à produção de açúcar por ele considerados foram, no mais das vezes, próximos ou mesmo inferiores àqueles que vieram a ser apurados com base no rateio proporcional exigido pela Fiscalização.

Contudo, o Recorrente não detalha ou demonstra a forma de apuração dos referidos índices por ele adotados, apenas faz referência a um “rígido controle de produtividade da cana-de-açúcar” e a um anexo identificado como “doc. 04”, anexo esse não juntado ao Recurso Voluntário, razão pela qual, havendo um método previsto em lei, aplicável ao crédito presumido por definição normativa regulamentar, que em nada agride o texto legal, há que se considerar como razoável o critério adotado pela Fiscalização, logo, aqui se nega provimento ao Recurso Voluntário.

No que tange ao valor da provisão para ajuste ATR⁶, o Recorrente informa que se trata de complementos de preço da cana-de-açúcar pagos aos parceiros produtores rurais, encontrando-se tais contratos de parceria modelados e regulados pelo Consecana (Conselho dos Produtores de Cana de Açúcar, Açúcar e Etanol do Estado de São Paulo).

Registre-se o trecho abaixo do Recurso Voluntário:

⁶ O QUE É ATR? É a soma total dos açúcares contidos na cana-de-açúcar e que são, efetivamente, aproveitados no processo industrial para a produção de açúcar e álcool. No sistema CONSECANA-PARANÁ tanto a cana-de-açúcar quanto seus derivados são convertidos e expressos em quantidade de ATR (Açúcar Total Recuperável). <<https://www.google.com/search?sxsrf=AOaemvL1SEBKXiom51My-KdEaUQyvI_L4A:1638880897946&q=ATR+cana+o+que+%C3%A9&sa=X&ved=2ahUKEwiStYCO29H0AhXPIJUCHeWqBiIQ1QJ6BAgOEAE&biw=1280&bih=610&dpr=1.5>>

Em tais contratos de parceria, **o pagamento da cana-de-açúcar fornecida se dá em função da produtividade da cana**. Para **medição de produtividade**, considera-se o **ATR**, que é um índice, expresso em quilogramas, que mensura o total de açúcar recuperável por tonelada. O pagamento aos parceiros é, então, feito pelo preço por ATR, o qual é divulgado pelo CONSECANA.

Os contratos de parceria são válidos, invariavelmente, por mais de uma safra, sendo o prazo normalmente praticado de seis a sete safras.

É importante notar que o ciclo de cada safra vai de abril até maio do ano seguinte.

Assim, o preço por volume de cana “aproveitável” (ATR) final é definido pelo CONSECANA apenas após o encerramento da safra.

Portanto, **por ocasião do faturamento**, é efetuado o **pagamento de um primeiro adiantamento aos fornecedores**, no período de moagem, com base na quantificação de ATR (eficiência) do produtor e o preço médio acumulado do Kg de ATR divulgado para o mês do faturamento pelo CONSECANA.

É exatamente esta a forma de pagamento determinada pelo modelo de contrato aprovado pelo CONSECANA.

(...)

Como referido anteriormente, este primeiro percentual pago aos fornecedores (no caso da Recorrente, 80%), é feito a título de um primeiro adiantamento, por ocasião da moagem. Porém, considerando que o fornecimento ocorre durante praticamente todo o ano, o modelo de contrato regulado pelo CONSECANA prevê outro adiantamento entre o período da moagem e o final do ano-safra (...)

É precisamente sobre este segundo adiantamento, acordado pela Recorrente no percentual de 20% do valor da NF, que a Fiscalização está glosando o cálculo de créditos presumidos.

Porém, nota-se, mais uma vez, que a Fiscalização desconsidera totalmente as práticas comerciais altamente reguladas deste setor.

Observe-se que **a Recorrente emite Notas Fiscais complementares de preço, em relação aos adiantamentos complementares (20%) – denominados “ajustes de ATR”**.

A título de exemplo, veja-se a **Nota Fiscal de entrada de cana-de-açúcar** emitida pela Recorrente em **31/08/2008 (NF 108)**, referente à aquisição de 3169,84 toneladas de cana-de-açúcar de MAURO UMEKITA (total líquido de R\$ 21.100,85).

Posteriormente, em **09/01/2009**, a Recorrente emitiu a **NF de entrada nº 253**, com a observação expressa de que se tratava de **"COMPLEMENTO DE PREÇO SAFRA 2008/2009"**, no valor de R\$ 22.112,69 (doc. 05). Tais valores adiantados, portanto, fazem jus aos créditos presumidos, pois, indubitavelmente, se referem à aquisição de cana-de-açúcar.

O valor final do ATR, como já explanado, é definido pelo CONSECANA após o encerramento do ano-safra. Porém, os valores adiantados pela Recorrente durante o ano-safra são, invariavelmente, inferiores ao valor final divulgado pelo Conselho.

E nem poderia ser diferente, uma vez que os adiantamentos que vão sendo pagos ao longo do ano-safra vão considerando os preços de ATR divulgados mensalmente pelo CONSECANA, acumulados até o mês do pagamento do adiantamento.

Ou seja, os valores pagos pela Recorrente a título de antecipação, efetivamente, têm, como contraprestação, o fornecimento de cana-de-açúcar.

A Fiscalização considerou que o contribuinte havia utilizado um valor maior que o valor da cana-de-açúcar adquirida em cada período de apuração do crédito presumido, o que não era permitido pela legislação das contribuições, razão pela qual ela procedeu ao seu recálculo.

Segundo o Recorrente, em resposta à intimação fiscal, quando a cana era adquirida para fabricação de açúcar, emitia-se nota fiscal com 80% do total da compra de cana-de-açúcar para moagem no mês e o restante (20%) era provisionado contabilmente, devido ao ajuste do ATR, que ocorria no final de cada safra, podendo ser positivo ou negativo, sendo o crédito de PIS/Cofins calculado sobre o total da cana-de-açúcar adquirida (80% da nota fiscal emitida + 20% que era provisionado).

Considerando as informações supra, conclui-se que, havendo emissão de duas notas fiscais distintas, uma no momento da aquisição do insumo (80%) e outra ao final da safra, abarcando o valor já pago e o provisionado, este último dependente de eventos futuros, ou seja, passível de sofrer alterações ao longo do período, o crédito da não cumulatividade das contribuições deve ser calculado nas datas de emissão das notas fiscais, tendo-se em conta que o valor adicional a ser pago (20%) será pago ao produtor rural somente num segundo momento, que, conforme apontado pelo Recorrente, pode ocorrer após meses da data da aquisição original.

Destaque-se que, aqui, não se trata de aproveitamento extemporâneo de crédito, mas de desconto antecipado de um valor que somente será conhecido quando da efetiva ocorrência do evento futuro e incerto.

Dessa forma, nada a alterar na ação fiscal em relação a essa matéria.

XIII. Receitas de exportação.

A Fiscalização constatou erro no cálculo do percentual da receita de exportação em relação ao total da receita não cumulativa, para fins de se definir o valor do crédito vinculado à receita de exportação, em razão do fato de que, no cálculo efetuado pelo contribuinte, não se incluiu o valor da receita de venda do álcool a partir de outubro de 2008, quando essa receita passou a ser não cumulativa.

O Recorrente argumenta que o incremento do percentual relativo à receita de exportação, tal como apontado pela Fiscalização, tem como contrapartida uma diminuição do percentual correspondente ao mercado interno, razão pela qual deve ser considerado o percentual correspondente às receitas de venda de álcool no cálculo do crédito das contribuições PIS/Cofins no mercado interno.

Não consta do relatório fiscal, de forma expressa, que tenha havido a correção do percentual no mercado interno; contudo, por se tratar, nestes autos, de Pedido de Ressarcimento de crédito da contribuição não cumulativa no mercado externo (exportação), tal pleito se mostra inaplicável neste processo, tratando-se de matéria a ser analisada em eventual ressarcimento/restituição/compensação de crédito ou indébito no mercado interno, ou mesmo nos próprios registros do Recorrente.

XIV. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, observados os demais requisitos da lei, para reverter as glosas de créditos da contribuição não cumulativa em relação aos seguintes dispêndios:

a) bens e serviços aplicados como insumos na fase agrícola (preparo do solo, corte e transporte de cana-de-açúcar e serviços de manutenção das colheitadeiras de cana e de outros equipamentos agrícolas);

b) tratamento da água empregada em fases do processo de usinagem da cana e produção de açúcar;

c) bens e serviços utilizados na operação e na manutenção de laboratórios;

d) óleo diesel (cartão Repom);

e) manutenção de veículo Scania utilizado no transporte de cana;

f) cal utilizada na fase industrial (mistura do leite de cal com o caldo da cana no tanque de calagem) e não como corretivo do solo;

g) fretes no transporte de bens e pessoas empregados no cultivo, corte e transporte da cana-de-açúcar;

h) fretes tributados relativos ao transporte de matérias-primas sujeitas à alíquota zero;

i) insumos não utilizados na produção revendidos em meses seguintes (crédito extemporâneo), mas desde que comprovado que não tenham sido objeto de crédito em outros períodos de apuração;

j) locação de veículos empregados nas atividades da empresa;

k) encargos de depreciação de veículos utilizados no cultivo, corte e transporte de cana-de-açúcar (implementos agrícolas, semirreboques canavieiros, caminhões canavieiros, carregadoras e colheitadeiras de cana), bem como no laboratório, armazém de açúcar e oficina mecânica de caminhões.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

Fl. 25 do Acórdão n.º 3201-009.980 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10850.908952/2011-87