Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10950.001681/2008-11

Processo nº	10950.001681/2008-11
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3301-010.105 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	27 de abril de 2021
Recorrente	COOPERVAL COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL VALE DO IVAI LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

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

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.

INSUMOS. CRÉDITO BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO, REPAROS, PARTES E PEÇAS, EPI, LABORATÓRIO. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens e serviços aplicados em manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, inclusive em laboratório, por representarem insumos da produção.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

FRETE. AQUISIÇÃO E MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

Nos casos de gastos com fretes incorridos pelo adquirente dos insumos, como um serviço autônomo contratado, serviços que estão sujeitos à tributação das contribuições por não integrar o preço do produto em si, enseja a apuração dos créditos, não se enquadrando na ressalva prevista no artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado, embora anteceda o processo produtivo da adquirente.

FRETE. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

A transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos ou para armazéns geral e depósitos, apesar de ser após a fabricação do produto em si, integra o custo do processo produtivo do produto, passível de apuração de créditos por representar insumo da produção, conforme inciso II do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário para dar parcial provimento, revertendo-se as seguintes glosas: - Combustível e Óleo Lubrificante utilizados em veículos e equipamentos da área agrícola e industrial, com exceção do veículo GOL (Placa ALG-5722) por ser utilizado para transporte de gerente; - Equipamentos de Proteção Individual – EPI, utilizados na área agrícola e industrial; - Partes e peças para manutenção de veículos e equipamentos utilizados na área agrícola e industrial, exceto o veículo GOL (Placa ALG-5722) utilizado para o transporte de gerente; - Equipamentos da indústria, entendidos como os equipamentos para aplicação de herbicida e válvula de pressão de jato, utilizados na plantação da cana-de-açúcar (fase agrícola); - Bioinseticida utilizado na fase agrícola para controle de mosquitos e Herbicida Glifosato (controle do campo/meio ambiente); - Despesas com manutenção da indústria, vinculados ao departamento agrícola (facões e luvas utilizados no corte da cana-de-açúcar), e à seção de laboratório (jogo de facas - equipamentos); - Serviços sobre desenvolvimento de variedades de cana-de-açúcar, agromecanização (manutenção de carreadores e curvas de níveis, e de pá carregadeira e terraplenagem executados em áreas rurais e serviços de pá carregadeira executados na balança de entrada da usina), serviços relativos ao transporte de mudas de cana-de-açúcar, serviços classificados como manutenção indústria e manutenção da frota de veículos (exceto recarga de extintores e o veículo GOL Placa ALG-5722), serviços de manutenção de equipamentos vinculados à área agrícola ou industrial; - Fretes de produtos acabados para outro estabelecimento, usina ou depósito; - Bens do ativo imobilizado relacionados com a área agrícola e industrial; Quanto ao crédito presumido sobre os estoques de abertura, deve-se refazer os cálculos dos créditos sobre os estoques de insumos, considerando as glosas de insumos revertidas. E, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, quanto aos - Fretes para transporte de insumos: compras de partes e peças para manutenção da frota de veículos, partes e peças utilizadas na indústria e partes e peças de reposição para o setor de geração de energia; fretes para a compra de ferramentas e imobilizado bens utilizados no corte da cana-de-açúcar; da compra de materiais de segurança da área industrial e agrícola (EPI's); compra de bioinseticida para controle de mosquito e de calcário; compra de lacres; fretes para a remessa e retorno de bens para conserto; e para a compra de material para uso no laboratório. Vencido o Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, que dava provimento ao recurso voluntário em maior extensão para reverter também a glosa de fretes na entrega de amostra grátis. Vencido o Conselheiro José Adão Vitorino de Morais, que dava provimento ao recurso voluntário em maior extensão para reverter também a glosa de transporte de funcionários da área rural. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o

Documento nato-digital

decidido no Acórdão nº 3301-010.098, de 27 de abril de 2021, prolatado no julgamento do processo 10950.001674/2008-10, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, José Adão Vitorino de Morais, Salvador Cândido Brandão Junior. Ausente(s) o conselheiro(a) Ari Vendramini.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de pedido eletrônico de ressarcimento PER/DCOMP, com posterior vinculação de declaração de compensação transmitida para a declarar a compensação de créditos de CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) não cumulativa vinculada às receitas de exportação, para pagamento de débitos administrados pela RFB na data da compensação.

Conforme despacho decisório, a análise dos créditos recebeu tratamento manual, com intimação para apresentação de documentos contábeis, livros fiscais, registro de apuração do ICMS, notas fiscais, demonstrativos e registros de exportação, demonstrativos de apuração do crédito, além de laudo com a descrição detalhada do processo produtivo, com a identificação de cada um dos produtos industrializados pela contribuinte, descrevendo quais são os insumos utilizados ou consumidos em cada fase de produção.

Como consta do despacho decisório, todas as intimações foram plenamente atendidas.

Ainda de acordo com o despacho decisório que a fiscalização concluiu pela glosa de diversos créditos apurados sobre bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumos, fretes entre estabelecimentos ou armazéns antes da operação de venda, ativo imobilizado, crédito presumido da agroindústria e crédito presumido sobre o estoque de abertura.

Importante notar que o fundamento de diversas glosas, inclusive sobre os bens do ativo imobilizado, teve como premissa o conceito de insumos restrito, inspirado no IPI, conforme Instrução Normativa n. 404/2004 (ou 247/2002 no caso do PIS).

As análise dos créditos foi realizada com base em toda documentação apresentada, descrevendo a atividade de fiscalização por cada linha do DACON. Com isso, as glosas, manutenção ou ajuste nos créditos foram realizados, em síntese, na seguinte ordem:

Documento nato-digital

- **Linha 01 – Bens para revenda**: houve glosa na aquisição de bens com suspensão da contribuição, como calcário, fertilizante e herbicidas;

- **Linha 02 – Bens utilizados como insumos**: houve glosa sobre diversas despesas consideradas como insumo pela contribuinte, tais como combustíveis e lubrificantes, EPI, laboratório, partes e peças para manutenção de equipamentos, insumos utilizados na fase agrícola, dentre muitos outros analisados com mais detalhes no voto. As glosas são fundamentadas no conceito de insumos, sendo excluídas da base de cálculo os gastos que não estivessem relacionadas diretamente na industrialização do açúcar de cana, incorporando-se ao produto, ou sofrendo desgaste ou dano na industrialização. Com isso, tudo que estava na fase agrícola de produção ou mesmo na fase industrial, mas sem contato com o produto fabricado, foi excluído da base de cálculo dos créditos;

- **Linha 03 – Serviços utilizados como insumos**: houve glosa sobre diversas serviços consideradas como insumo pela contribuinte, tais como transporte, assessoria mercantil, manutenção de máquinas e equipamentos, serviços da fase agrícola (como terraplanagem e levantamento topográfico), transporte de trabalhadores, transporte de mudas de cana, dentre muitos outros analisados com mais detalhes no voto. As glosas são fundamentadas no conceito de insumos, sendo excluídas da base de cálculo as atividades que não estivessem relacionadas diretamente na industrialização do açúcar de cana, incorporando-se ao produto, ou sofrendo desgaste ou dano na industrialização. Com isso, tudo que estava na fase agrícola de produção ou mesmo na fase industrial, mas sem contato com o produto fabricado, foi excluído da base de cálculo dos créditos;

- **Linha 04 – Despesas com energia elétrica**: não houve glosa neste ponto, apenas ajuste no critério de rateio, o que, diga-se, até aumentou a base de cálculo dos créditos;

- **Linha 07 - Despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda**: a fiscalização glosou despesas de fretes entre estabelecimentos ou para depósito, transbordo, armazenagem, dentre outros, desconectados de operações de venda;

- **Linha 10 - Bens do ativo imobilizado**: a fiscalização glosou créditos sobre despesas de depreciação de ativos que não eram utilizados na produção de bens destinados à venda, utilizando o critério de insumos da IN SRF n. 404/2004. Com isso sustentou não ser possível créditos sobre os bens integrantes do ativo imobilizado que não foram empregados na fabricação (produção) de produtos destinados à venda, excluindo os ativos utilizados na fase agrícola. Também realizou glosa em relação aos ativos do departamento administrativo, bem como os utilizados na fase industrial, mas desvinculados da industrialização em si;

- **Linha 18 – Crédito presumido – atividades agroindustriais**: a fiscalização excluiu dos cálculos de crédito presumido a cana-de-açúcar adquirida de pessoa física, mas utilizada para a produção de álcool hidratado, utilizando-se do critério de rateio para os cálculos. Também excluiu algumas notas fiscais presentes nos demonstrativos de cálculo, mas não localizadas no livro de registro de entradas;

- **Linha 19 – Crédito presumido relativo ao estoque de abertura**: a fiscalização excluiu da base de cálculo do referido crédito presumido os valores gastos com compra de insumos de pessoas físicas, bem como ajustes de insumos em razão do critério de insumos utilizados na Linha 02. Portanto, além das compras de pessoas físicas, também foram excluídos

Documento nato-digital

do cálculo o estoque de insumos não considerados insumos de acordo com a IN SRF n. 404/2004.

Importante salientar que a fiscalização realizou ajustes no critério de rateio para apuração da base de cálculo dos créditos pleiteados. A contribuinte produz açúcar de cana e álcool anidro carburante. O álcool anidro carburante está sujeito à tributação pelo regime cumulativo, enquanto o açúcar de cana está sujeito à apuração da contribuição ao PIS na sistemática da não cumulatividade. Ambos os produtos são exportados ou vendidos no mercado interno.

Com isso, houve ajuste no critério de rateio para a apuração da base de cálculo dos créditos dos dispêndios vinculados às receitas sujeitas ao regime não cumulativo, bem como para apuração da base de cálculo dos dispêndios vinculados à receita de exportação.

Devidamente cientificada do despacho decisório, a contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade para contestar as glosas realizadas, principalmente no que diz respeito ao conceito de insumos adotado pela fiscalização. A DRJ proferiu acórdão para julgar improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo todas as glosas e, em relação aos insumos, adotou o mesmo conceito de insumos da fiscalização, sustentando que somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente no seu processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão somente os que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa.

Notificada da r. decisão, a contribuinte interpôs Recurso voluntário para repisar os argumentos de sua manifestação inicial, conforme síntese abaixo:

- Trata do conceito jurídico de insumos dispôs no art. 3º, II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, afirmando que a lei não definiu o que é insumo, deixando aberto, pois é preciso verificar a especificidade de cada empresa;

- Afirma, com base em doutrina, que insumos devem ser entendidos com tudo aquilo que entra na elaboração de certos produtos e serviços;

- Cita jurisprudência para afirmar que insumos são os gastos, que ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento, desde que seja imprescindível para o fator de produção;

- São todos os gastos necessários para a obtenção do produto, no caso, açúcar de cana, e não apenas os gastos incidentes na industrialização da cana-de-açúcar;

- Sustenta que as INs SRF 247/2002 e 404/2004, inspiradas no IPI, não se aplicam aos créditos de PIS e COFINS, pois estas contribuições têm sua não cumulatividade guiada pelo método base sobre base, devendo-se aplicar a regra da essencialidade e necessidade do gasto para o processo produtivo;

Documento nato-digital

- Questiona as glosas efetuadas pela fiscalização, como as glosas de óleo combustível e lubrificantes, utilizados no processo produtivo, partes e peças utilizadas na manutenção da frota de veículos;

- Afirma que a fiscalização se equivoca ao dar um tratamento mais restritivo ao insumo para glosar, equivocadamente, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos destinados às áreas agrícolas e administrativa da Recorrente, sob o argumento de que não se incorporam ao produto, tampouco sofrem dano ou desgaste na produção do açúcar, pois aplicados em fase anterior à industrialização do açúcar;

- Sustenta que o regime da não cumulatividade da COFINS deve incidir sobre gastos destinados a combustíveis e lubrificantes destinados ao processo produtivo e, não tão-somente, relacionados ao processo de industrialização;

- Os créditos apurados sobre os gastos efetuados com as aquisições de partes e peças para a manutenção da frota de veículo foram parcialmente glosados, admitindo-se o crédito apenas para os veículos que estão inseridos no processo industrial, efetuando as glosas de veículos utilizados na área administrativa e agrícola, tendo em vista esse mesmo conceito equivocado de insumos, inspirado na IN. 404/2004;

- Afirma que utiliza os veículos da frota para o transporte de insumos na produção da cana de açúcar e bem assim a própria Cana de Açúcar até a usina de Beneficiamento e industrialização;

- Quanto aos veículos pequenos são utilizados por técnicos e administradores, para o acompanhamento e gerenciamento da Produção rural de sua Matéria Prima (cana de açúcar), estando eminentemente vinculados a Produção Agroindustrial;

- Quanto aos demais insumos com bens e serviços utilizados como insumos, como equipamentos de indústria, insumos para o campo, insumos para fábrica, material de limpeza, serviços de reparos, sustenta o mesmo equívoco da fiscalização, que adotou um sentido restrito para insumos, glosando indevidamente os créditos de insumos relacionados com a área agrícola e industrial, mas não diretamente envolvida na industrialização propriamente dita;

- Sustenta que a cana-de-açúcar é de produção própria, matéria-prima fundamental para produção do açúcar. Com isso, todos os gastos incorridos em todo esse percurso do processo produtivo são essenciais e necessários para obter o produto final;

- Quanto aos demais insumos, como fretes para aquisição de insumos, bens utilizados no corte da cana, materiais de segurança (como EPI), bioinseticida, ferramentas, frete de retorno de bens enviados para reparo, material para uso no laboratório e partes e peças consumidas na industrial, a Recorrente sustentou os mesmos argumentos, afirmando o equívoco da fiscalização em adotar um conceito restrito de insumos, guiado pela IN 404/2004, considerando que a industrialização da Recorrente começa apenas a partir da lavagem da cana-de-açúcar até a obtenção do açúcar;

- Quanto aos serviços utilizados como insumos, a glosa também teve como fundamento o argumento de que tais serviços não foram consumidos diretamente na fabricação dos bens produzidos para venda, conceito equivocado;

Documento nato-digital

- Sustenta novamente que o conceito de insumo é mais amplo, devendo-se considerar todos os gastos ligados e imprescindíveis ao fator de produção, seja antes ou depois da industrialização;

- Reitera que a produção do açúcar tem início no manejo agrícola da cana-de-açúcar, já que é a própria Recorrente realiza o plantio e colheita dessas matéria-prima;

- Quanto às despesas com energia elétrica, não houve glosas. No entanto, a Recorrente sustenta equívoco no critério de rateio utilizado;

- Quanto às despesas com armazenagem e frete, sustentando a essencialidade do serviço em todo o processo produtivo e não apenas na venda ao consumidor final. Com isso, contesta a glosa efetuada, já que a fiscalização argumentou que apenas são admitidos créditos sobre os fretes nas vendas do produto;

- Afirma que os fretes foram contratados e pagos pela Recorrente para pessoas jurídicas, assim como os dispêndios com armazenagem, fazendo jus aos créditos por integrarem e serem essenciais ao processo produtivo;

- Quanto aos créditos apurados sobre os bens do ativo imobilizado, o fundamento das glosas possui o mesmo equívoco, qual seja, considerar apenas os ativos envolvidos na industrialização do açúcar e desprezando os ativos relacionados com o processo produtivo, como da fase agrícola;

- Devem ser considerados os ativos envolvidos em todo o processo produtivo da Recorrente;

- Quanto ao crédito presumido do estoque de abertura, para considerar os créditos apurados sobre as compras cana-de-açúcar efetuadas de pessoas físicas;

Não traz argumentos sobre o crédito presumido da agroindústria, bens adquiridos para revenda e despesas com aluguel de máquinas e equipamentos, restando incontroverso.

É a síntese do necessário.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> O Recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos da fiscalização.
>
> A controvérsia reside na apuração dos créditos da não cumulatividade das contribuições, levada a efeito em procedimento de fiscalização no bojo de um processo compensação de créditos.
>
> Percebe-se do despacho decisório que a fiscalização foi bem precisa, clara e detalhista, descendo em cada fase do processo produtivo e analisando a qualificação de cada bem

Documento nato-digital

ou serviço utilizado no processo produtivo a fim de concluir se se trata ou não de um insumo.

A fiscalização realizou intimações para apresentação de documentos e relação dos bens e serviços utilizados como insumos, demonstrativo de crédito presumido, memórias de cálculo, livros fiscais, demonstrativos de crédito, laudo descritivo do processo produtivo, dentre outros.

Toda documentação foi auditada e conferida pela fiscalização, analisando cada item para fins de constatar se a despesa incorrida pode compor a base de cálculo dos créditos das contribuições, analisando se tal dispêndio corresponde ao conceito de insumos previsto no artigo 3º, II da Lei n. 10.833/2003 e Lei n. 10.637/2002, reconhecendo a legitimidade de diversas rubricas escrituradas como crédito de PIS e COFINS, mas glosando outras.

Assim, a discussão do caso não é de provas ou de analisar os fatos a fim de saber onde determinado bem ou serviço foi aplicado no processo produtivo. Tudo isso foi muito bem explorado pela fiscalização, elaborando um detalhado e completo despacho decisório.

Portanto, a discussão é puramente de direito, residindo na análise do que se deve entender por insumo para fins de crédito das contribuições, bem como a análise da possibilidade de créditos sobre fretes nas operações desvinculadas de uma operação de venda, ativo imobilizado e créditos presumido do estoque de abertura. Tudo sendo realizado em análise puramente de direito.

Quanto ao critério de rateio utilizado, a fim de alocar as despesas e custos entre as receitas submetida ao regime não cumulativo (açúcar) e cumulativo (álcool), bem as passíveis de ressarcimento/compensação por estarem vinculadas às receitas de exportação, a autoridade fiscal confrontou as informações prestadas pela contribuinte no Dacon com as planilhas demonstrativas dos créditos e os balancetes de verificação, afirmando ser necessário se fazer ajustes na receita de exportação e na receita de revenda de mercadorias. O exame foi detalhado e a descrição farta em quadros demonstrativos, não havendo reparos a se fazer.

Assim, antes de analisar as glosas em seus detalhes, convém traçar o conceito de insumos atualmente adotado para fins de apuração dos créditos não cumulativos das contribuições.

CONCEITO DE INSUMOS

O conceito de insumos adotado pela fiscalização estava alinhado com a IN SRF nº 404/2004 e 237/2002, vinculando-se à concepção de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e prestação de serviços utilizados na produção, devendo-se integrar ao produto final ou ser utilizado diretamente no produto produzido.

Assim, as glosas efetuadas foram levadas a efeito em decorrência de uma questão jurídica: a adoção pela fiscalização de um conceito de insumos mais restrito, inspirado na legislação do IPI, assim entendido como a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto ou serviço, desde que os mesmos não estejam incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Este conceito, no entanto, resta superado pela jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao firmar a

Documento nato-digital

seguinte tese: "*O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos* ***critérios da essencialidade ou relevância****, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*" (grifei):

> 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 SEGUINTES 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 realtivos 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifei)

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

> Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável **do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.
>
> Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não **indispensável à elaboração do**

> **próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.
>
> (...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "**Custos Gerais de Fabricação**", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).
>
> Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa**. (grifei)

Assim, quando a ementa, ou a tese fixada no recurso repetitivo, afirma que o critério da essencialidade ou relevância de determinado gasto para o desenvolvimento da **atividade econômica** desempenhada pelo Contribuinte, deve-se vincular o termo "atividade econômica" para a **atividade produtiva e prestação de serviços** (própria Ministra Regina Helena Costa menciona este quesito em suas razões de decidir).

Caso contrário, qualquer despesa que seja essencial para o desenvolvimento da atividade econômica (genericamente falando), como despesas para o setor administrativo ou comercial, por exemplo, seriam considerados insumos, transmutando novamente o conceito e levando a discussão para o conceito de despesa operacional (necessária) aplicada ao IRPJ.

O Ministro Mauro Campbell Marques, acrescenta um critério que denomina de "teste de subtração", assim entendido como uma despesa relacionada com a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, devendo ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao **processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do **produto**.

> Aliás, entendo que entre meu voto e o voto da Min. Regina Helena há apenas uma incongruência entre signos e significados, pois dentro do **critério da relevância** (defendido pela Min. Regina Helena) compreendo estar (somente os trechos grifados) "***a aquisição de 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***" (transcrição do item "4" da ementa que propus).
>
> Já dentro do **critério da essencialidade** está (somente os trechos grifados) "***a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao****, ou que viabilizam o* ***processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou***

Documento nato-digital

> ***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*" (transcrição do item "4" da ementa que propus).
>
> Por fim, no **critério da pertinência** está (somente os trechos grifados) "***a aquisição de 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" (transcrição do item "4" da ementa que propus).*
>
> *Para o somatório das três situações dei o signo de "pertinência e essencialidade", que agora a Min. Regina Helena batizou de "essencialidade e relevância", mas o conteúdo é idêntico, de modo que não vejo prejuízo algum em denominarmos pela tríade "pertinência, essencialidade e relevância*", a abarcar as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos. (grifos do original)

Trata-se o insumo, portanto, de um gasto incorrido para a aquisição de um bem ou de um serviço essencial ou relevante **para** a produção ou **para** a prestação de serviço, não se incluindo aí uma essencialidade **para** o comércio ou para a administração da empresa. Veja que são despesas "na" produção /prestação de serviços, **o que afasta também a consideração como insumo quaisquer outras despesas ou encargos incorridos, como publicidade, representante comercial, comissão de vendas e que tais**, já que esta despesa não é incorrida NA produção ou NA prestação de um serviço. Ou se produz um serviço ou se produz um produto, assim é possível verificar quais foram os insumos desta produção.

Este é o teor do quanto previsto no artigo 3º, II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ao estabelecer que os créditos serão apurados sobre bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou **fabricação de bens ou produtos** destinados à venda.

> Art. 3º (...)
>
> II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes

Após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR a RFB publicou o Parecer Normativo nº 05/2018 para consolidar alguns pontos do conceito de insumo fixado pelo entendimento jurisprudencial.

Com isso, em razão das glosas terem sido efetivadas por questões de direito, o presente julgamento também será pautado por questões jurídicas, sobre o conceito de insumos fixado pelo STJ, bem como na análise dos argumentos e Parecer Normativo RFB n. 05/2018.

Deve-se acrescentar que o documento apresentado com o recurso voluntário com uma suposta explicação do processo produtivo com a indicação dos materiais utilizados não tem utilidade para a prova da essencialidade, pois nada prova e nada explica, permanecendo ausente a demonstração da essencialidade nos casos em que isso era necessário.

Saliente-se, mais uma vez, que o caso se trata de pedido de ressarcimento e declaração de compensação, onde cabe à Recorrente o ônus da demonstração da correção da

Documento nato-digital

apuração dos créditos requeridos, bem como a aplicação dos insumos, ativos e equipamentos no processo produtivo. Isso foi realizado durante todo o procedimento de fiscalização e o agente fiscal conferiu cada etapa do processo produtivo, com apoio no laudo descritivo, a fim de apurar os créditos de insumos.

A fiscalização analisou o laudo do processo produtivo apresentado pela contribuinte e realizou as considerações a seguir:

> 45. Conforme laudo técnico apresentado pelo contribuinte, folhas 367/418, seu processo produtivo do açúcar e do álcool é composto das seguintes etapas, nas quais são aplicados insumos comuns aos dois produtos fabricados:
>
> 1) PESAGEM, RECEPÇÃO E LAVAGEM DA CANA-DE-AÇÚCAR: nesta fase a cana (matéria-prima do açúcar e do álcool) é pesada, podendo, depois, ser armazenada em barracão ou descarregada diretamente na mesa alimentadora na qual será lavada;
>
> 2) MOAGEM DA CANA E EMBEBIÇÃO DO CALDO: nesta fase a cana é moída (esmagada) para a extração da sacarose, separando-se a parte sólida da líquida. A embebição consiste na adição de água ao bagaço para aumentar a extração de caldo;
>
> 3) TRATAMENTO DO CALDO: nesta fase procede-se à caleação (adição de cal), pré-aquecimento, aquecimento, resfriamento, decantação, filtração (separar o lodo do caldo filtrado) e envio do caldo para o tanque clarificado (processo de produção do açúcar e do álcool);
>
> 4) PRODUÇÃO DO AÇÚCAR: nesta fase procede-se à evaporação (eliminar a maior parte da água existente no caldo, fornecendo, para o cozimento, o xarope para a produção do açúcar); depósito do xarope em tanque; cozimento, por batelada (obtenção de massa cozida de boa fluidez, com cristais de boa qualidade); centrifugação (processo de separação do açúcar do mel rico); secagem do açúcar (reduzir a umidade do açúcar); e acondicionamento do açúcar em BAG's para ser transportados aos locais de armazenagem ou até mesmo ser descarregado em caminhões;
>
> 5) PRODUÇÃO DO ÁLCOOL: nesta fase procede-se à diluição do melaço no tanque clarificado para álcool (mistura do melaço proveniente da fábrica de açúcar, a sobra de caldo, água e/ou condensado de 2º, 3º e 4º efeito); resfriamento do caldo decantado (melaço, caldo e água); tanque de mistura (mosto e levedo); processo de fermentação contínuo (ação de leveduras sobre açúcares fermentáveis contidos em uma solução); centrifugação (separar o levedo do vinho); diluição do levedo com a adição de água; tratamento do levedo (adição de ácido para baixar o Ph do fermento); retorno do levedo para o processo do álcool; destilação (separação dos componentes voláteis — álcool e água-, por evaporação); resfriamento (diminuição da temperatura do álcool hidratado); armazenamento do álcool em tanques.
>
> 46. Pois bem! Confrontado os dispositivos legais acima colacionados com o descritivo do processo produtivo do contribuinte, **chegamos à conclusão que se enquadram como insumos produtivos geradores de créditos a serem descontados da COFINS a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem, e quaisquer outros bens, adquiridos de pessoas jurídicas, efetivamente aplicados ou consumidos na produção do açúcar de cana (bem destinado à venda), que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação**.

Documento nato-digital

> 47. Assim, no caso sob análise, **podem ser considerados como bens (insumos produtivos) geradores de créditos a COFINS todos os materiais utilizados na manutenção dos equipamentos industriais, a partir da lavagem da cana-de-açúcar, bem como os produtos empregados na fabricação do açúcar de cana**. (grifei)

Com isso, todo o processo produtivo anterior à fase PESAGEM, RECEPÇÃO E LAVAGEM DA CANA-DE-AÇÚCAR, foi considerada pela fiscalização como fora do processo produtivo, a exemplo da produção agrícola da cana. A ordem de análise das glosas será de acordo com a disposição realizada no Despacho Decisório.

DAS GLOSAS

LINHA 01 – BENS PARA REVENDA

A fiscalização realizou a glosa de créditos apurados sobre a aquisição de bens para revenda, com suspensão da contribuição, como calcário, fertilizante e herbicidas.

A suspensão das contribuições está prevista na Lei n. 10.925/2004. A Recorrente não apresentou defesa para este ponto.

As glosas devem ser mantidas.

LINHA 02 – BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

A fiscalização realizou diversas glosas sobre diversas despesas consideradas como insumo pela contribuinte, sob o fundamento de que não se encaixam no conceito de insumos previstos na IN n. 404/2004, sendo excluídas da base de cálculo os gastos que não estivessem relacionadas diretamente na industrialização do açúcar de cana, incorporando-se ao produto, ou sofrendo desgaste ou dano na industrialização. Com isso, tudo que estava na fase agrícola de produção ou mesmo na fase industrial, mas sem contato com o produto fabricado, foi excluído da base de cálculo dos créditos. Também foram realizadas as glosas sobre os créditos apurados sobre gastos vinculados ao departamento administrativo.

Passo à análise:

Combustível e Óleo Lubrificante

Ao analisar o processo produtivo da Recorrente, a fiscalização detectou e admitiu uma parte dos créditos apurados sobre compras de combustíveis utilizados em veículos e equipamentos utilizados na industrialização do açúcar (a partir da lavagem da cana). Por outro lado, o combustível e lubrificante utilizado em todos os veículos e equipamentos vinculados às etapas anteriores da industrialização foram glosados:

> 49. Conforme planilha fornecida pelo contribuinte, que juntamos às folhas [...], os veículos integrantes da sua frota são utilizados nas áreas agrícola, administrativa e industrial. Os veículos da área industrial são utilizados nos setores de utilidades, produção de açúcar, caldeira e descarga, e desempenham diversas funções, consoante informações prestadas pelo contribuinte na planilha de folhas [...], que resumimos abaixo. [...]
>
> 53. O combustível consumido pelos veículos utilizados pelo contribuinte nas áreas administrativa, agrícola e industrial não se enquadra como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Temos, então, que verificar se ele se enquadra como "qualquer outro bem que sofra alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação".

Documento nato-digital

[...]

55. Sem sombra de dúvida, o combustível consumido pelos veículos utilizados nas áreas administrativa, agrícola e industrial tem sua composição química alterada com o uso, haja vista que, com a reação da combustão novas substâncias são geradas (gás carbônico e vapor d'água). Assim, o combustível consumido pelos veículos utilizados nas três áreas da empresa atenderia à primeira condição exigida para considerarmo-lo como insumo para a fabricação. No entanto, isso não é suficiente, temos que verificar, ainda, se ele atende à segunda condição.

56. **Examinando o processo produtivo do contribuinte, verificamos que a perda das propriedades físicas e químicas do combustível consumido pelos veículos utilizados nas áreas agrícola e administrativa não ocorre em função da ação diretamente exercida sobre os produtos fabricados pelo contribuinte (açúcar e álcool), pois não é consumido na elaboração dos produtos finais**. Diante disso, o combustível consumido por estes veículos não pode ser considerado como insumo utilizado na produção ou fabricação de bens destinados á venda.

57. Desse modo, o contribuinte não pode calcular créditos para descontar da COFINS sobre os dispêndios efetuados com as aquisições de combustíveis aplicados nos veículos utilizados nas áreas agrícola e administrativa, uma vez que estes combustíveis não são considerados insumos para a produção ou fabricação de bens destinados à venda, pois não se enquadram como matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e nem como qualquer outro bem que sofra alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

58. **O contribuinte também não pode calcular créditos a COFINS em relação aos dispêndios efetuados com as aquisições de combustíveis consumidos pelos veículos CAVALO MECÂNICO (038-8132) e PÁ CASE (MAP-3), pertencentes à frota da área industrial, em razão de que a ação por eles exercida (transporte de equipamentos, de peças, e gerentes da fábrica; e movimentação de equipamentos pesados) não se deu diretamente sobre o produto em fabricação**.

[...]

65. Assim, considera-se insumo, para efeito de cálculo de créditos relativos a COFINS, o óleo lubrificante adquirido de pessoas jurídicas domiciliadas no país e aplicado na manutenção de veículos utilizados diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

66. **O óleo lubrificante aplicado na manutenção dos veículos utilizados nas áreas administrativa e agrícola não é considerado insumo consumido (ou aplicado) na produção ou fabricação de bens destinados à venda**, gerador de crédito a COFINS, haja vista que estes veículos não são utilizados diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

67. Dessa forma, o contribuinte não pode calcular créditos em relação aos dispêndios efetuados com as aquisições de óleo lubrificante consumido pelos veículos das áreas administrativa e agrícola para descontá-los da COFINS apurada.

68. **O contribuinte também não pode calcular créditos a COFINS em relação aos dispêndios com as aquisições de óleo lubrificante consumidos na manutenção dos veículos CAVALO MECÂNICO (Placa/número 038-8132), SAVEIRO (Placa ACT-5329), GOL (Placa ALG-5722), e PÁ CASE (MAP-**

Documento nato-digital

> **3) pertencentes à frota da área industrial, em razão de que a ação por eles exercida (transporte de equipamentos e peças para manutenção, e movimentação de equipamentos pesados)** não se dá diretamente sobre o produto em fabricação.
>
> (grifei)

Penso que algumas glosas merecem ser revertidas. Isso porque as máquinas e veículos utilizadas na fase agrícola, bem como aquelas do setor industrial para o manuseio de insumos e movimentação interna de partes, peças e equipamentos pesados como a PÁ CASE e o CAVALO MECÂNICO, integram o processo produtivo da Recorrente.

A fiscalização pautou as glosas tendo como sustentação o conceito de insumo mais restrito, admitindo o crédito apenas para os equipamentos que fizessem parte da industrialização do açúcar, como a MOTOCANA e a EMPILHADEIRA CLARK.

No entanto, como visto no tópico sobre o conceito de insumos, referido entendimento resta superado, devendo-se adotar os critérios da relevância e essencialidade para o processo produtivo, incluindo-se, com isso, todo o processo produtivo da Recorrente, inclusive a fase agrícola, momento em que a contribuinte incorre em diversos gastos para a produção da própria cana-de-açúcar para a produção do açúcar de cana. Sem a cana-de-açúcar não há açúcar.

Reverto, portanto, referidas glosas da área agrícola, bem como da área industrial, mas que foram excluídas do cálculo por não terem contato direto com a industrialização.

No entanto, **deve-se manter as glosas** sobre os gastos com combustíveis e lubrificantes que foram utilizados em veículos e equipamentos da área administrativa, aí incluído o veículo GOL (Placa ALG-5722) utilizado para o transporte de gerente.

Frise-se, reverte-se as glosas, apenas e tão-somente, para os combustíveis e lubrificantes utilizados na área industrial e agrícola.

Equipamentos de Proteção Individual – EPI

A fiscalização argumentou que o EPI não é considerado insumo por não ser matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, tampouco sofrendo desgaste ou dano decorrente de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação:

> 77. Os Equipamentos de Proteção Individual utilizados pelos trabalhadores das áreas agrícola e industrial não se enquadram como insumo consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pois, no processo produtivo do contribuinte, não são considerados matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, ou quaisquer outro bem que sofra alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.
>
> 78. **Os Equipamentos de Proteção Individual utilizados pelos trabalhadores da área agrícola (luvas de couro e calças para o corte de cana-de-açúcar) são consumidos numa etapa anterior ao processo produtivo (corte, carregamento e transporte da cana-de-açúcar na lavoura)**, que inicia com a recepção da cana-de-açúcar na indústria e se encerra com a produção do açúcar e do álcool. Portanto, esses bens não se enquadram como insumos consumidos durante o processo produtivo. Ainda que fossem consumidos durante o processo produtivo (o que não é o caso, apenas para argumentar), o contribuinte não poderia calcular créditos a COFINS sobre os dispêndios efetuados com as aquisições desses bens, haja vista que não sofrem alterações, tais como o

Documento nato-digital

> desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação.
>
> 79. **O contribuinte também não pode calcular créditos a COFINS sobre os dispêndios efetuados com as aquisições dos EPI's utilizados pelos trabalhadores da área industrial (luvas de couro, máscara semifacial e bota de borracha)**, em razão de que a ação por eles exercida não se dá diretamente sobre os produtos em fabricação.
>
> 80. Assim, nos termos do dispositivo legal que permite ao contribuinte calcular créditos da COFINS sobre as aquisições de bens e serviços, chega-se à conclusão que os dispêndios efetuados com as aquisições destes bens (EPI's) não geram direito à constituição de créditos para a COFINS, haja vista que não se enquadram como insumos utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

Reverto as glosas efetuadas sobre os gastos com EPI. Pelo critério da essencialidade, conforme inclusive assentado no REsp nº 1.221.170/PR, os uniformes e equipamentos de proteção individual impostos por lei ou por órgãos de fiscalização, constituem despesas passíveis de apuração do crédito na medida em que a ausência de tais equipamentos inviabiliza a atividade produtiva da Recorrente.

O Parecer Normativo RFB nº 05/2013, elaborado para adequar com a jurisprudência a concepção da Receita Federal sobre insumos, reconhece o direito a apuração de gastos com EPI e uniformes, quando decorrer de imposição legal ou órgãos de controle e fiscalização, tais como a vigilância sanitária, perfeitamente aplicável ao caso concreto diante da atividade de produção de alimentos desenvolvida pela Recorrente:

> 136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades. 137. Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão em comento, que os equipamentos de proteção individual (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos então estabelecido.
>
> (...)
>
> i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., **ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI)**; (grifei)

Neste diapasão, por representarem despesas diretamente ligadas ao processo produtivo da Recorrente e exigida por diversas normas, tantos sanitárias, quanto trabalhistas, como de uso obrigatório para o seguimento onde atua a empresa, devem ser afastadas as glosas referentes uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal – EPI.

Manutenção da frota de veículos (Partes e peças)

Neste ponto, mais uma vez, a fiscalização realizou as glosas tão somente em razão do conceito de insumos previsto na IN. 404/2004, realizando a glosa dos créditos apurados

Documento nato-digital

sobre compras de partes e peças utilizadas na manutenção de veículos utilizados na área agrícola e administrativa. Também realizou glosas sobre esses mesmos gastos quando utilizados para manutenção de veículos da área industrial, mas não utilizados diretamente na industrialização do açúcar.

> 85. Pois bem. Para que as partes e peças de reposição empregadas na manutenção dos veículos integrantes da frota da empresa se enquadrem como "bens que sofrem transformações em função de ação diretamente exercida sobre os produtos em fabricação", elas têm que ser aplicadas em veículos que atuem diretamente na produção dos bens produzidos pelo contribuinte.
>
> 86. Assim, são considerados insumos, para efeito de cálculo de créditos a COFLNS, as partes e peças adquiridas de pessoas jurídicas domiciliadas no país e aplicadas na manutenção de veículos utilizados diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que estas partes e peças não estejam obrigadas a ser incluídas no ativo imobilizado.
>
> 87. **As partes e peças de reposição aplicadas na manutenção dos veículos das áreas administrativa e agrícola não sofrem alterações (desgaste, dano, ou perda de propriedades físicas ou químicas**) decorrentes de ação diretamente exercida sobre os produtos em fabricação, haja vista que esses veículos não atuam diretamente na produção ou fabricação dos bens elaborados pelo contribuinte.
>
> 88. Em razão disso, o contribuinte não pode calcular créditos em relação aos dispêndios efetuados com as aquisições das partes e peças aplicadas nos veículos dessas áreas (administrativa e agrícola) para descontá-los da COFINS apurada.
>
> 89. **O contribuinte também não pode calcular créditos a COFINS em relação aos dispêndios com as aquisições de partes e peças de reposição aplicadas na manutenção dos veículos CAVALO MECÂNICO (038-8132), SAVEIRO (Placa ACT-5329), PÁ CASE (MAP-3) e GOL (Placa ALG-5722),** pertencentes à frota da área industrial, em razão de que a ação por eles exercida (transporte de equipamentos, peças e gerentes, e movimentação de equipamentos pesados) não se dá diretamente sobre o produto em fabricação.

No entanto, como visto no tópico sobre o conceito de insumos, referido entendimento resta superado, devendo-se adotar os critérios da relevância e essencialidade para o processo produtivo, incluindo-se, com isso, todo o processo produtivo da Recorrente, inclusive a fase agrícola, momento em que a contribuinte incorre em diversos gastos para a produção da própria cana-de-açúcar para a produção do açúcar de cana. Sem a cana-de-açúcar não há açúcar.

Reverto, portanto, referidas glosas da área agrícola, bem como da área industrial, mas que foram excluídas do cálculo por não terem contato direto com a industrialização.

No entanto, **deve-se manter as glosas** sobre os gastos partes e peças que foram utilizados em veículos e equipamentos da área administrativa, aí incluído o veículo GOL (Placa ALG-5722) utilizado para o transporte de gerente.

Frise-se, reverte-se as glosas, apenas e tão-somente, para os combustíveis e lubrificantes utilizados na área industrial e agrícola.

Equipamentos de indústria

Durante a fiscalização, detectou-se que a Recorrente classificou como "equipamentos de indústria" as aquisições de: conjunto aplicação herbicida; válvulas de pressão jacto; extintores; e balança analítica, equipamentos que, conforme conclusão fiscal, não são

Documento nato-digital

matéria-prima, material de embalagem ou produto intermediário, tampouco sofrem desgaste ou dano em razão de ação diretamente exercida sobre o produto fabricado, efetuando as glosas:

> 94 . Os bens classificados pelo contribuinte como *"equipamentos de indústria"* não se enquadram como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Diante disso, temos então que verificar se eles se enquadram como quaisquer outros bens que sofrem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.
>
> 95. Pois bem. Examinando o processo produtivo do contribuinte, verificamos que *conjunto para aplicação de herbicida e válvula de pressão jacto* (utilizados na lavoura-área agrícola), *extintores* (utilizados nos veículos e em seções da indústria), e *balança analítica* (usada no laboratório) são utilizados em atividades estranhas ao circuito produtivo. Diante disso, tais bens não se enquadram como insumos produtivos, vez que não sofrem transformações em função da ação diretamente exercida sobre os produtos em elaboração.

Em relação aos extintores, penso não se enquadrarem no conceito de insumos para o processo produtivo da Recorrente, mantendo essa glosa em específico.

No entanto, pelos mesmos motivos já expostos nos itens anteriores, os equipamentos para aplicação de herbicida e válvula de pressão de jato, utilizados na plantação da cana-de-açúcar (fase agrícola), representam dispêndios vinculados ao processo produtivo, sendo possível apurar os créditos. Penso que o mesmo deve ser aplicado à balança analítica utilizado no laboratório onde a Recorrente executa testes laboratoriais dos insumos e dos produtos por ela produzidos. Reverto as glosas.

Partes e peças utilizadas na manutenção de equipamentos

A fiscalização detectou que a Recorrente apurou créditos sobre partes e peças para manutenção de equipamentos. Intimada para prestar explicações, a Recorrente apresentou demonstrativo informando que referidas partes e peças foram utilizadas para manutenção de veículos das áreas agrícolas e administrativas.

Com essas informações, a fiscalização concluiu que a Recorrente não poderia tomar créditos com a rubrica "manutenção de equipamentos" se já apurou os créditos na rubrica "manutenção de veículos".

> 101. Desse modo, como os valores sobre os quais se pode calcular (apurar) créditos a COFINS relativamente aos dispêndios com aquisições de partes e peças de reposição consumidas na manutenção de veículos integrantes da frota já foram determinados, o contribuinte não poderá calcular créditos a COFINS sobre os dispêndios por ele classificados como manutenção de equipamentos.
>
> 102. Ante o exposto, para efeito de apuração do crédito a COFINS a ser descontado da contribuição apurada, há que se excluir do valor informado pelo contribuinte a título de dispêndios com manutenção de equipamentos os valores de R$ **3.232,83 (julho/2005),** RS **11.007,78 (agosto/2005)** e de R$ **4.168,42 (setembro/2005).**

Não há reparos a se fazer nesse ponto, pois se esses créditos também já foram apurados como partes e peças para manutenção de veículos, mantê-los também em outra rubrica para "manutenção de equipamentos" pode representar créditos em duplicidade.

Como as despesas com partes e peças para manutenção de veículos já foram analisadas, deve-se considerar aquela análise.

Documento nato-digital

Insumos campo/meio ambiente

A fiscalização realizou glosas de créditos apurados sobre os dispêndios efetuados com as aquisições de "bioinseticida" utilizado para o controle de mosquitos nas lagoas de vinhaça. O motivo da glosa foi o conceito de insumos, por não ser matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, tampouco sofrendo desgaste ou dano decorrente de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

> 105. No processo produtivo do contribuinte, "bioinseticida aplicado para controle de mosquitos" não é considerado insumo, pois não se enquadra como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e nem como qualquer outro bem que sofra alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação exercida sobre o produto em fabricação.
>
> 106. Dessa forma, nos termos do dispositivo legal que permite ao contribuinte calcular créditos da contribuição a COFINS sobre as aquisições de bens e serviços, chega-se à conclusão que os dispêndios efetuados com as aquisições deste bem não geram direito à constituição de créditos para a COFINS, haja vista que não se enquadra como insumo utilizado na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

Se for apenas esse o motivo da glosa, deve ser revertida, considerando-se que a fase agrícola integra o processo produtivo da Recorrente, devendo-se enquadrar referido bioinseticida como insumo da produção.

No entanto, é preciso verificar, a partir de sua classificação fiscal, se esse defensivo agrícola não está com suspensão das contribuições, nos termos da Lei n. 10.925/2004, caso em que não haveria possibilidade de crédito. Não há informações nos autos sobre esse ponto e nada foi argumentado pela fiscalização sobre esse aspecto.

Assim, como a única motivação da glosa foi o conceito de insumo, reverto a glosa.

Limpeza indústria/material de limpeza

Nesse ponto, a fiscalização manteve todos os créditos apurados sobre as compras de produtos químicos aplicados na limpeza da indústria, argumentando que foram consumidos durante a produção de bens destinados à venda, nas fases (etapas) de fermentação, destilaria e tratamento de água.

Entretanto, realizou a glosa de apenas um item, denominado "intercap para lataria" utilizado na limpeza de veículos da frota:

> 114. O contribuinte pleiteia, com suporte no artigo 3º da Lei 10.833/2003, desconto de créditos da COFINS sobre os dispêndios efetuados com as aquisições de produtos químicos e materiais de limpeza de uso geral por ele classificados como "limpeza indústria/material de limpeza"', nos valores constantes da tabela abaixo.
>
> 115. Examinando o processo produtivo do contribuinte, verificamos que **o produto "intercap para lataria" utilizado na limpeza de veículos da frota** não foi consumido na produção ou fabricação dos bens produzidos pelo contribuinte, razão pela qual há que se excluir da base de cálculo para determinação dos créditos a COFINS os dispêndios efetuados com as aquisições deste bem.
>
> 116. **Os demais bens (produtos químicos aplicados na limpeza da indústria) foram consumidos durante a produção de bens destinados à venda, nas fases**

Documento nato-digital

> **(etapas) de fermentação, destilaria e tratamento de água. Assim, como esses bens (produtos químicos) sofrem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, o contribuinte pode, nos termos do inciso II do artigo 3 o da Lei 10.637/2002, calcular créditos em relação aos dispêndios efetuados nas aquisições desses bens para descontar da COFINS apurada**.
>
> 117. Ante o exposto, para efeito de apuração do crédito da COFLNS a ser descontado da contribuição apurada, há que se excluir do valor informado pelo contribuinte a título de dispêndios com limpeza indústria/material de limpeza o valor de R$ 217,40 (julho/2005), referente às aquisições do produto "intercap para lataria". (grifei).

Creio que os gastos incorridos com produtos para a limpeza da lataria de veículo não podem ser enquadrados como insumos, pois, a meu ver, não são utilizados no processo produtivo. Não representa um gasto essencial ou relevante para a produção do açúcar.

Mantenho essa glosa.

Fretes utilizados como insumos

A fiscalização detectou que a Recorrente contratou fretes para transporte de compras de diversos bens e equipamentos ou para remessas de alguns itens, conforme lista abaixo:

1 – frete decorrente da compra de partes e peças para manutenção da frota de veículos;

2 – frete decorrente da compra de partes e peças de reposição para o setor de geração de energia;

3 – frete decorrente da compra de bens utilizados no corte da cana-de-açúcar;

4 – frete decorrente da compra de materiais de segurança (EPI's);

5 – frete decorrente da compra de bioinseticida para controle de mosquito;

6 – frete para remessa de amostra grátis;

7 – frete decorrente da compra de ferramentas e imobilizado;

8 – frete para o retorno de bens enviados para conserto;

9 – frete decorrente da compra de material para uso no laboratório;

10 – frete para remessa de bens em empréstimo;

11 – frete para remessa de partes e peças utilizadas na indústria.

Neste ponto, a fiscalização sustenta que não existe previsão legal para o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS, de forma isolada, sobre serviços de fretes nas aquisições de quaisquer bens, ainda que utilizados no processo produtivo.

Sustenta, ainda, que as despesas de frete incorridas na compra de bens devem ser contabilizadas como custo de aquisição do bem. Durante a fiscalização, a Recorrente foi intimada para justificar e explicar a razão de tais fretes não terem sido contabilizados como custo de aquisição dos bens.

Documento nato-digital

Em resposta, a Recorrente afirmou que contratou referidos fretes, conforme se vê abaixo:

> 122. Em resposta, o contribuinte apresentou planilha na qual vinculou estes gastos de "fretes sobre compras" às aquisições de calcário, de partes e peças para a frota de veículos, lacres de polipropileno, bens utilizados no corte de cana-de-açúcar, material de segurança (EPLs), bioinseticida para controle de mosquito, bens recebidos como amostra grátis, vestuário para uso na área agrícola, retorno de bens enviados para conserto, material para uso no laboratório, remessa de bens para conserto, cordões para crachá, e bens diversos utilizados na indústria, os quais, no seu entendimento, trata-se de insumos consumidos durante o seu processo produtivo geradores de créditos a COFINS.

Assim, a fiscalização realizou as glosas, tendo como fundamento, em grande parte, o argumento de que o frete integra o custo de aquisição de dos produtos adquiridos. Com isso, por exemplo, o frete para o transporte do calcário adquirido, deve integrar o custo de aquisição. Como o calcário está sujeito à alíquota zero, nos termos do art. 1º da Lei n. 10.925/2004, não é possível apurar o crédito sobre o frete. Ademais, o calcário não é insumo, segundo a fiscalização, pois é utilizado na fase agrícola.

Pelo mesmo critério, glosando o crédito sobre o frete em razão de o produto transportado não ser insumo, como bioinseticida, EPI, partes e peças para manutenção de veículos, bens utilizados no corte da cana-de-açúcar, lacres para carregamento de álcool, partes e peças diversas para uso na indústria, o frete foi glosado porque o produto transportado não era insumo.

Em relação ao conceito de insumos, já resta assentado que todos os gastos que integram o processo produtivo, sendo essenciais ou relevantes para a produção do produto destinado a venda devem ser tratados como insumos, afastando o conceito restrito inspirado no IPI. Assim, os bens adquiridos para utilização na fase agrícola e industrial, como componentes do processo produtivo, são insumos, e o frete para o seu transporte integra o seu custo de aquisição quando o frete é incluído no valor da operação pelo fornecedor do produto adquirido.

No entanto, o frete pode ser um custo autônomo, independente do custo de aquisição do produto, incorrido pela Recorrente em razão de uma contratação específica para o transporte, assim, não embutido no valor da operação. Neste caso, se o transporte for tributado, será um insumo autônomo, sendo possível a apuração do crédito mesmo que o insumo em si não seja tributado (suspensão ou alíquota zero).

Após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a apuração de crédito sobre frete incorrido na aquisição de insumos passou a ser admitido por compor a base de cálculo do próprio produto adquirido, englobado no preço do produto, já que cobrado pelo fornecedor e imputado ao adquirente do produto.

O próprio parecer RFB nº 05/2018 reconhece essa diferença no frete:

> 158. Assim, após a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis), **estão incluídos no custo de aquisição dos insumos** geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:
>
> a) preço de compra do bem;
>
> b) **transporte do local de disponibilização pelo vendedor** até o estabelecimento do adquirente; (...)

Documento nato-digital

> 161. A duas, rememora-se que a vedação de creditamento em relação à "*aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*" é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme vedação expressa de apuração de créditos estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.
>
> 162. Daí, para que o valor do item integrante do custo de aquisição de bens considerados insumos possa ser incluído no valor-base do cálculo do montante de crédito apurável é necessário que a receita decorrente da comercialização de tal item tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições, ou seja não incida a vedação destacada no parágrafo anterior. (grifei)

A parte em destaque serve para deixar claro que o custo de frete que integra o custo de aquisição do insumo é o custo relativo ao frete fornecido pelo próprio vendedor. Isso porque, se esse frete integra o valor da operação de insumo com suspensão ou alíquota zero, por exemplo, não será tributado pelas contribuições, daí a correta aplicação do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003.

No entanto, o frete pode representar uma despesa por um serviço autônomo, desvinculado do preço ou do valor da operação de compra do insumo.

Sendo mais claro: apenas será custo de aquisição do produto, porque englobado no valor da operação, quando o frete, seguro e demais despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo fornecedor ao comprador ou destinatário, pois, nesse caso, tudo isso compreenderá o valor da operação, no caso, a receita bruta. É assim para o ICMS, é assim para o IPI, é assim para o PIS e COFINS, quando incidente sobre a receita bruta.

Mas não é porque um serviço ou outro dispêndio qualquer é um custo e passa a compor o custo de aquisição do produto adquirido, que esse custo passaria a ser totalmente englobado pelo preço da mercadoria, passando a receber a mesma tributação. Fosse assim, todos os custos incorridos pela contribuinte poderiam receber esse tratamento. Pior, fosse assim, esse custo de frete deveria ser também tributado com alíquota zero, o que não é o caso.

Quando, ao revés, um custo qualquer é separado do valor da operação, incorrido pela contribuinte-adquirente, por conta própria, e se esse custo for tributado pelas contribuições, deve ser considerado insumo para compor a base de cálculo dos créditos. Especificamente: se o adquirente do produto contrata um serviço de frete para o prestador do serviço buscar o insumo onde quer que ela esteja para trazer até seu estabelecimento, esse frete também é insumo, com direito à crédito, independentemente do produto em si não ser tributado.

Neste sentido, se os fretes sobre as compras correram por conta do comprador, em contratação de serviço específica, tais despesas não integram o custo de aquisição dos bens, consistindo em um serviço que foi tributado e que onera o processo produtivo, sendo cabível a apuração dos créditos.

> Acórdão nº 3402-006.999. Relator Pedro Sousa Bispo. Sessão de 25/09/2019
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005
>
> (...)

Documento nato-digital

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Acórdão nº 3402-007.189. Relatora Maria Aparecida Martins de Paula. Sessão de 17/12/2019

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

PIS/COFINS. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado. O serviço de transporte do insumo até o estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. Embora anteceda o processo produtivo da adquirente, trata-se de serviço essencial a ele. A subtração desse serviço privaria o processo produtivo do próprio bem essencial (insumo) transportado.

Se o frete aplicado na aquisição de insumos pode ser também considerado essencial ao processo produtivo da recorrente, cabível é o creditamento das contribuições em face de tais serviços, independentemente do efetivo direito de creditamento relativo aos insumos transportados.

Apreciando esta matéria, esta colenda 1ª Turma Ordinária, no acórdão 3301-006.035 de relatoria do i. Conselheiro Winderley Morais Pereira, proferiu o entendimento de que o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, gera direito ao crédito das contribuições, decidindo-se pela reversão das glosas referentes aos fretes do transporte de insumos isentos e com alíquota zero.

Portanto, se o frete foi uma despesa separada por um serviço de transporte contratado pela Recorrente, sujeita à incidência das contribuições, estará também sujeita à apuração dos créditos, revertendo-se as glosas se os produtos transportados foram considerados insumos por esta decisão.

Assim, devem ser revertidas as glosas sobre os fretes para o transporte das compras de partes e peças para manutenção da frota de veículos, partes e peças utilizadas na indústria e partes e peças de reposição para o setor de geração de energia; fretes para a compra de ferramentas e imobilizado bens utilizados no corte da cana-de-açúcar; da compra de materiais de segurança da área industrial e agrícola (EPI's); compra de bioinseticida para controle de mosquito e de calcário; compra de lacres; fretes para a remessa e retorno de bens para conserto; e para a compra de material para uso no laboratório.

No entanto, por não se enquadrar no conceito de insumo, devem ser mantidas as glosas sobre os fretes para remessas de amostra grátis, compra de material para área administrativa (como o crachá), bem como para remessa de bens em empréstimo.

Herbicida Glifosato

Documento nato-digital

A fiscalização realizou a glosa do Herbicida Glifosato em razão de sua utilização na área agrícola, portanto, não poderia ser considerada insumos nos termos da IN n. 404/2004.

> 137. No processo produtivo do contribuinte, herbicida glifosato não é considerado insumo, pois **não se enquadra como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e nem como quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação**.
>
> 138. Esse bem foi utilizado (aplicado), provavelmente, na cultura de cana-de-açúcar (área agrícola).
>
> 139. Dessa forma, **como a cultura da cana-de-açúcar não faz parte do processo produtivo do contribuinte**, o qual inicia com a recepção da cana-de-açúcar na indústria e encerra-se com a produção do açúcar de cana e do álcool hidratado, **o contribuinte não pode calcular créditos em relação aos dispêndios efetuados com as aquisições de herbicida glifosato aplicado na lavoura**, haja vista que este bem não se enquadra como insumo consumido ou aplicado na produção ou fabricação de bens destinados à venda (açúcar de cana). (grifei)

Se for apenas esse o motivo da glosa, deve ser revertida, considerando-se que a fase agrícola integra o processo produtivo da Recorrente, devendo-se enquadrar referido Herbicida como insumo da produção.

No entanto, é preciso verificar, a partir de sua classificação fiscal, se esse defensivo agrícola não está com suspensão das contribuições, nos termos da Lei n. 10.925/2004, caso em que não haveria possibilidade de crédito. Não há informações nos autos sobre esse ponto e nada foi argumentado pela fiscalização sobre esse aspecto.

Assim, como a única motivação da glosa foi o conceito de insumo, reverto a glosa.

Manutenção da Indústria

A Recorrente classificou em seus demonstrativos as despesas denominadas como "manutenção da indústria". Segundo a fiscalização, trata-se de compra de bens como anéis, baterias, cabos velocímetro, chapas de aço, correias, eletrodos, engrenagens, ferros diversos, filtros de óleo, jogo de reparo e contato, Julieta paraiólica, mangueiras, oxigênio, parafusos, rolamentos, roseta, e válvulas, etc., foram utilizados na manutenção da frota de veículos, na manutenção predial, em obras civis, no carregamento de álcool, no departamento agrícola (lavoura), e nas seções de: geração de energia, laboratório industrial, moenda, caldeiraria, tratamento de caldo, tratamento de água, produção de açúcar e de álcool.

A fiscalização permitiu a apuração dos créditos sobre as manutenções na seção de moenda, seção de caldeira e caldeiraria, seção de produção de álcool e açúcar e manutenção em moenda, caldeira, geração de energia, casa de força, tratamento de agua e fermentação, afirmando enquadrarem-se como insumos produtivos (bens ou aplicados em bens que sofrem alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação), razão pela qual o contribuinte pode calcular créditos a COFINS sobre os dispêndios efetuados com suas aquisições.

No entanto, realizou diversas glosas de créditos sobre diversos dispêndios em razão do conceito de insumo adotado pela fiscalização, afirmando que não se tratam de matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem, tampouco sofrem alterações, tais

Documento nato-digital

como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, conforme abaixo:

> 148. Examinando o processo produtivo do contribuinte, verificamos que nem todos os bens relacionados pelo contribuinte como "manutenção de indústria" sofrem desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.
>
> 149. Os bens consumidos na **manutenção da frota de veículos (partes e peças)**, na **manutenção predial geral** (chapa indicativa de acrílico, lâmpada, prancha de cedro, granito amarelo, vidros, etc...), em **obras civis** (areia lavada, pó de pedra utilizado no pátio da usina, arame galvanizado, carrinho, lajotas, etc...), no **departamento agrícola (facões e luvas utilizados no corte da cana-de-açúcar), no carregamento de álcool (lacres de polipropileno), na seção de laboratório (jogo de facas - equipamentos)** , ferramentas, abrasivos, **equipamentos e peças de uso geral** (pastilha intercambiável, porta ferramentas, brocas, disco desbaste, etc.), e **materiais de uso geral** (buchas, brocas, barbante, braçadeiras, correias, cabos, cera grand prix, esquadro, ferros diversos, jogo de contato, mangueiras, martelo, lanterna, lâmpadas, luminárias, parafusos, rolamentos, serras, arruelas, grafite, limas, cadeados, tarugos, chaves, alicates, plug's, tomadas, soquetes, grampos, cabos de aço, colas -araldite, loctite, durepox, super bonder, SM-, passa fio, porcas, verniz, tintas, pincel, selador p/ pinturas, catracas para arame, tocha carbografite, trenas, reatores, tarugos, macaco jacaré, estopas de pano e comum, etc...) não sofrem transformações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.
>
> 150. Diante disso, como esses bens não são considerados insumos produtivos, vez que não são utilizados na produção de bens destinados à venda, o contribuinte não pode calcular créditos a COFINS em relação aos dispêndios efetuados com suas aquisições para descontar da contribuição apurada.
>
> 151. O contribuinte também não pode apurar créditos a COFINS sobre o valor de bens recebidos em retorno de conserto, haja vista que essas operações não se referem a compras de bens utilizados como insumos na fabricação de bens destinados à venda.

A Recorrente foi um tanto quanto lacônica em seu recurso sobre esse gastos, não sendo possível aferir, com precisão, em qual etapa do processo produtivo foi utilizado, a exemplo das ferramentas e equipamentos de uso geral, ou materiais de uso geral. O termo “uso geral” já denota que a Recorrente pode ter utilizado tais materiais em qualquer setor da empresa, inclusive no administrativo. O mesmo raciocínio é aplicado para manutenção predial e obras civis, já que não há especificação sobre qual prédio ou onde foi realizada a obra.

Os bens consumidos na manutenção de veículos também já foram analisados em outro tópico, por isso, deixo de analisar nesse momento.

O presente processo foi instaurando em razão de um pedido de ressarcimento com declaração de compensação. Desta forma, o ônus da prova cabe ao contribuinte, que não se desincumbiu de tal tarefa.

Mantenho as glosas nestes pontos.

Diferentemente, e pelo conceito de insumos já firmado neste voto, deve ser outro o raciocínio em relação aos gastos vinculados ao departamento agrícola (facões e luvas utilizados no corte da cana-de-açúcar), e à seção de laboratório (jogo de facas – equipamentos). Nota-se que nestes pontos há uma especificação, sendo possível afirmar que estão relacionados com o processo produtivo.

Documento nato-digital

Assim, reverto apenas as glosas de créditos sobre os gastos destinados para na manutenção do departamento agrícola e do laboratório.

LINHA 03 – SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Muitos dos serviços estão relacionados com os bens utilizados como insumos, tais como os serviços com reparos e manutenção de veículos utilizados no processo produtivo, devendo receber o mesmo tratamento e revertendo as glosas.

A fiscalização realizou glosa sobre diversos serviços considerados como insumo pela contribuinte, tais como transporte, assessoria mercantil, manutenção de máquinas e equipamentos, serviços da fase agrícola (como terraplanagem e levantamento topográfico), transporte de trabalhadores, transporte de mudas de cana, dentre muitos outros analisados com mais detalhes no voto. As glosas são fundamentadas no conceito de insumos, sendo excluídas da base de cálculo as atividades que não estivessem relacionadas diretamente na industrialização do açúcar de cana, incorporando-se ao produto, ou sofrendo desgaste ou dano na industrialização. Com isso, tudo que estava na fase agrícola de produção ou mesmo na fase industrial, mas sem contato com o produto fabricado, foi excluído da base de cálculo dos créditos.

Serviços sobre desenvolvimento de variedades de cana-de-açúcar

> 163. Os serviços voltados para o "desenvolvimento de novas variedades de cana-de-açúcar e seu manejo " não se enquadram como insumos produtivos, pois não são consumidos direta ou indiretamente durante o processo produtivo do contribuinte.

Reverto as glosas, na medida em que o desenvolvimento de novas variedades de cana, bem como o seu manejo, integram o processo produtivo da Recorrente, que visa obter melhores insumos para sua produção de açúcar e álcool.

Compra de bens utilizados na fabricação de álcool

> 164. O contribuinte classificou como serviços utilizados como insumos geradores de créditos a COFINS a compra de bens (roseta) utilizados na fabricação de álcool, no valor de R$ 1.290,00. Tais compras não se referem a aquisições de serviços, mas sim a compra de bens, razão pela qual se deve excluir da base de cálculo para determinação dos créditos a COFINS sobre os serviços utilizados como insumos os dispêndios efetuados com as aquisições desses bens.

A Recorrente não apresentou argumentos sobre esse ponto. Deixo de analisar.

Serviços de agromecanização (executados na lavoura e na balança instalada na entrada da usina)

O serviços analisados nesse ponto foram classificados pela Recorrente como agromecanização e referem-se à: a) manutenção de carreadores e curvas de níveis, e de pá carregadeira e terraplenagem executados em áreas rurais; b) serviços de pá carregadeira executados na balança de entrada da usina; c) compra de materiais de construção; e, d) serviços de pá carregadeira na fábrica de açúcar e na seção de caldeira.

Os créditos apurados sobre os serviços de pá carregadeira na fábrica de açúcar e na seção de caldeira foram mantidos pela fiscalização (d), guardando coerência com a aplicação da IN n. 404/2004.

Os demais serviços foram glosados. O critério utilizado para a glosa foi o de que tais serviços não podem ser considerados insumos, pois consumidos ou aplicados em fases

Documento nato-digital

anteriores à industrialização do açúcar, representando serviços relacionados com o cultivo da cana-de-açúcar e pesagem dos caminhões na estrada interna da indústria.

> 166. Os serviços relativos à **manutenção de carreadores e curvas de níveis (com pá carregadeira), terraplenagem em áreas rurais (lavoura), e os serviços de pá carregadeira executados na balança localizada na entrada da usina não se enquadram como insumos produtivos**, vez que não foram consumidos direta ou indiretamente durante a fabricação (ou produção) de bens destinados à venda. **Tais serviços foram consumidos ou aplicados em fases (etapas) anteriores à produção ou fabricação dos bens produzidos pelo contribuinte** (e desta dissociados), pois se referem, na realidade, a despesas com serviços relativos à cultura da cana-de-açúcar e à pesagem de caminhões na balança instalada na entrada da usina, **fases estas que antecedem a etapa industrial**, cujo início se dá com a lavagem da cana-de-açúcar na mesa alimentadora da indústria. Dessa forma, deve-se excluir da base de cálculo para determinação dos créditos a COFINS os dispêndios efetuados com as aquisições desses serviços.
>
> 167. **As compras de "materiais de construção" não se referem a aquisições de serviços consumidos na produção de bens destinados à venda, mas sim a compras de diversos bens totalmente estranhos ao processo produtivo do contribuinte**, razão pela qual não se pode calcular créditos sobre os dispêndios efetuados com as compras desses bens.

Quanto aos itens a) manutenção de carreadores e curvas de níveis, e de pá carregadeira e terraplenagem executados em áreas rurais e b) serviços de pá carregadeira executados na balança de entrada da usina, a fiscalização expressamente afirmou se tratar de atividades desenvolvidas no setor agrícola, realizando a glosa apenas porque foram prestados em etapas anteriores à industrialização propriamente dita.

Como dito, a fase agrícola integra o processo produtivo, devendo-se reverter tais glosas.

Quanto à glosa do item c) compra de materiais de construção, estas devem ser mantidas, já que não se trata de serviços. Ademais, a Recorrente nada argumentou sobre este ponto.

Serviços referentes à assessoria mercantil (comercial)

A fiscalização realizou a glosa sobre serviços relativos à assessoria e consultoria mercantil para acompanhamento de índices monetários e bolsa de valores para cotação dos preços de exportação de álcool e açúcar, sob o argumento de que não são consumidos na fabricação dos produtos elaborados pela Recorrente.

Assiste razão à fiscalização e as glosas devem ser mantidas. Trata-se de serviços relacionados com a área comercial da indústria, desvinculados do processo produtivo, não sendo enquadrado como insumos.

Serviços relativos a levantamento topográficos em áreas rurais

A fiscalização assim argumentou:

> 172. Os serviços topográficos executados em áreas rurais (levantamento de áreas por hectare, averbação de áreas rurais, etc.) não se caracterizam como insumos produtivos, vez que não foram consumidos direta ou indiretamente durante a fabricação (ou produção) de bens destinados à venda. O consumo deste serviço está totalmente dissociado do processo produtivo do contribuinte, razão pela qual deve-se excluir da base de cálculo para determinação dos créditos a COFINS os dispêndios efetuados coma as aquisições desses serviços.

Documento nato-digital

A Recorrente, em seu recurso, trouxe argumentos genéricos sobre o conceito de insumos aplicados aos serviços, não sendo possível aferir a relação de tais serviços topográficos com seu processo produtivo.

Pela descrição da fiscalização "averbação de áreas rurais" e "levantamento de áreas por hectare" representam atividades dissociadas do processo produtivo, não apresentando relevância ou essencialidade para a produção e açúcar.

Análise de álcool (cromatografia)

A Recorrente apurou crédito sobre os gastos com análise de álcool, destinada a avaliar a qualidade do produto após a produção. A fiscalização realizou a glosa por entender que não se trata de insumo.

Também não há uma defesa específica para esse ponto.

No entanto, trata-se de um serviço específico para o álcool, produto sujeito ao regime cumulativo.

Não se trata de uma despesa comum incorrida para a obtenção de receita com venda de álcool (regime cumulativo) e açúcar (regime não cumulativo), não sendo possível, inclusive, ingressar no critério de rateio.

> Lei n. 10.833/2003. Art. 3º.
>
> § 8ºObservadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7ºe àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:
>
> [...]
>
> 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. (grifei)

Mantenho a glosa.

Serviços de Transporte de trabalhadores rurais

A fiscalização realizou a glosa de créditos apurados sobre o serviço de transporte de trabalhadores rurais para o corte da cana-de-açúcar, por não se enquadrar no conceito de insumos, já que não consumido na industrialização do açúcar.

Nem mesmo no conceito de insumos fundado na essencialidade ou relevância, estampado no REsp nº 1.221.170/PR, referido dispêndio pode ser tratado como insumo, representando mera liberalidade do industrial.

Mantenho a glosa.

Serviços de automação indústria

Neste ponto, a fiscalização detectou que o serviço classificado como automação da indústria representam dispêndios efetuados com assistência técnica prestada no painel de controle da fábrica de açúcar (automação). Assim, não foi realizada a glosa.

Documento nato-digital

No entanto, foi incluída nesta mesma rubrica, como serviços, as aquisições de partes e peças (LNVER ABB ACS 143 4kl-30) substituídas (aplicadas) nesse equipamentos utilizados na automação da indústria.

Com isso, a fiscalização excluiu da base de cálculo dos serviços, argumentando não se tratar de serviços, mas sim partes e peças de reposição.

Está correta a conclusão fiscal, não se trata de serviço. No entanto, se o serviço é insumo, as partes e peças utilizadas para a realização do serviço deveriam ser alocadas na base de cálculo dos bens utilizados como insumos.

Na análise dos demonstrativos da fiscalização, não pude encontrar esse valor excluído da base dos serviços e alocado na base de cálculo dos bens. E se não o fez, deve-se proceder dessa forma., reverto esta glosa.

Serviços relativos ao transporte de mudas de cana-de-açúcar

A fiscalização realizou a glosa de acordo com o conceito de insumo aplicado em sua premissa, tendo em vista que o transporte de mudas de cana-de-açúcar se trata de serviço consumido em etapa anterior à industrialização

> 179. O transporte de mudas de cana-de-açúcar não se enquadra como insumos produtivos, haja vista que esse serviço não foi consumido ou aplicado na produção dos bens elaborados pelo contribuinte (tal serviço não guarda relação com o processo produtivo). Dessa forma, o contribuinte não pode apropriar-se de créditos a COFINS sobre os dispêndios efetuados com as aquisições desses serviços.

Por tudo o quanto já exposto sobre o conceito de insumos e da inclusão da fase agrícola no processo produtivo, reverto esta glosa.

Serviços relativos à manutenção de sistema telefônico

A fiscalização glosou os créditos sobe os dispêndios relativos aos serviços de manutenção do sistema telefônico por não estarem relacionados com o processo de produção do açúcar.

Concordo com a fiscalização, apesar de serem necessários às atividades da empresa (administrativas), não se consideram relevantes ou essenciais para processo produtivo do contribuinte.

Mantenho a glosa.

Taxa de seguro e embarque de álcool (despesa de comercialização)

Os serviços classificados pela Recorrente como taxa de seguro e embarque de álcool referem-se à contratação de seguro (taxa de seguro) e ao embarque de álcool em navios (bombeamento de álcool depositado em tanques do terminal para os navios).

Analisando notas fiscais específicas, detectou que o único produto transportado e segurado era o álcool. A fiscalização realizou a glosa por entender que estas despesas não estão relacionadas com o processo produtivo.

Além disso, são serviços incorridos exclusivamente para a exportação de álcool, sujeito ao regime cumulativo.

Mantenho a glosa.

Documento nato-digital

Serviços relativos à manutenção de equipamentos

Neste ponto a fiscalização realizou a glosa de serviços de solda, usinagem de caminhão, recuperação de caixa de transmissão de tratores, dentre outros, utilizados na fase agrícola, por entender que não são aplicados para o processo produtivo, sem haver contato com o produto fabricado.

> 182. Conforme informações complementares prestadas pelo contribuinte, as aquisições de serviços classificados como manutenção de equipamentos referem-se a serviços de solda, usinagem, e carcaça em caminhão MB; manutenção, usinagem e recuperação da caixa de transmissão de tratores; solda, usinagem e recuperação de caixa de transmissão de motocanas, aplicados nos veículos utilizados na área agrícola, e a serviços de limpeza em máquinas de calcular, utilizada no escritório administrativo, que não se enquadram como insumos produtivos, vez que não foram aplicados em bens que atuaram no processo produtivo, exercendo ação sobre o produto em fabricação.

Entendo que todos os serviços relacionados com manutenção de equipamentos da área agrícola ou industrial, como caminhões, tratores, motocanas representam gastos que devem ser tratados como insumos, devendo-se reverter tais glosas. Mantenho as glosas relacionadas com o setor administrativo.

Serviços classificados como manutenção indústria e manutenção da frota de veículos

Neste ponto, a fiscalização analisou diversos serviços classificados pela Recorrente como manutenção da indústria:

1 – MANUTENÇÃO DE FROTA UTILIZADA NA ÁREA AGRÍCOLA E ADMINISTRATIVA;

2 – DEPARTAMENTO AGRÍCOLA (serviço em motossera, conserto em coletor de dados, isolamento motores);

3 – RECARGA DE EXTINTORES;

4 – CONSERTO EM MAÇARICO DE CORTE (utilizado na moenda e caldeira);

5 – RETORNO DE BEM ENVIADO PARA CONSERTO (Máquina de solda);

6 – SEÇÃO DE CALDEIRA;

7 – SEÇÃO DE MOENDA;

8 – SEÇÃO DE PRODUÇÃO DE ÁLCOOL;

9 – CALDEIRA/ CALDEIRARIA/ TRAT. CALDO/ MOENDA/ EVAPORAÇÃO/ FÁBRICA AÇÚCAR/ ÁLCOOL

A partir do conceito de insumo utilizado pela fiscalização, a fiscalização admitiu o aproveitamento de crédito para os itens 06 a 09, por entender que estão relacionados com a industrialização da Recorrente.

No entanto, realizou a glosa para os demais itens, por entender que não foram consumidos no processo produtivo:

Documento nato-digital

183. Conforme informações complementares prestadas pelo contribuinte os serviços classificados como manutenção indústria (manutenção executada nas seções de produção de açúcar e álcool; conserto e manutenção de moenda; conserto, reparo e manutenção de bens utilizados na área agrícola; isolamento de motores, retifica e balanceamento, conserto e manutenção executados nas seções de caldeira, tratamento de caldo, moenda, evaporação e fábrica de açúcar e álcool; manutenção, reparo, substituição de peças e retifica em veículos integrantes da frota; recarga de extintores; conserto em maçarico de corte; e t c .) foram consumidos na manutenção da frota de veículos, na área agrícola, e nas seções de: caldeira/caldeiraria, moenda, tratamento de caldo, evaporação, produção de açúcar, e de álcool.

[...]

185. **Os serviços relativos à manutenção de veículos utilizados nas áreas agrícolas e administrativas, ao conserto, reparo e à manutenção de bens utilizados na área agrícola (serviço em motossera, conserto e reparo em coletor de dados, isolamento de motor para bomba), à recarga de extintores, e ao conserto de maçarico de corte, não foram consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pois foram aplicados em bens, veículos, e em Seções (setores) da empresa que não respondem diretamente pela produção de bens, razão pela qual não são considerados insumos produtivos**.

186. Diversamente, os serviços aplicados nas seções de caldeira, caldeira/caldeiraria, tratamento de caldo, evaporação, produção de açúcar e álcool, e moenda enquadram-se como insumos produtivos, pois foram consumidos diretamente na fabricação dos bens produzidos pelo contribuinte.

187. O contribuinte considerou como aquisição de serviço o retorno de máquinas de solda enviadas para conserto (CFOP 5.916), incluindo na base de cálculo para determinação dos créditos a COFINS os valores relativos a esses bens consignados nas respectivas notas fiscais de "retorno de conserto" (agosto, R$ 2.200,00; setembro, R$ 500,00). **Esses valores não se referem à aquisição de serviços, mas sim ao valor dos próprios bens remetidos, razão pela qual não podem integrar a base de cálculo relativa à aquisição de serviços na apuração de créditos a COFINS**.

[...]

191. Os veículos utilizados nas áreas administrativa e agrícola não são utilizados diretamente no processo produtivo do contribuinte. Diante disso, os serviços consumidos na manutenção destes veículos não se enquadram como insumos produtivos, pois não foram aplicados na manutenção de bens que fizeram parte do processo produtivo e/ou exerceram ação diretamente sobre os produtos fabricados pelo contribuinte.

192. Também não se enquadram como insumos produtivos os serviços aplicados na manutenção dos veículos CAVALO MECÂNICO (038-8132), SAVEIRO (Placa ACT-5329), GOL (Placa ALG-5722), e PÁ CASE (MAP-3), pertencentes à frota da área industrial, haja vista que a ação por eles exercida (transporte de equipamentos, peças e gerentes; e auxílio no descarregamento da cana) não se deu diretamente sobre o produto em fabricação.

(grifei)

Quanto aos serviços para manutenção de veículos, deve-se aplicar o mesmo entendimento adotado quando da análise dos bens (partes e peças) utilizados na manutenção.

Documento nato-digital

Com isso, como visto no tópico sobre o conceito de insumos, deve-se adotar os critérios da relevância e essencialidade para o processo produtivo, incluindo-se, com isso, todo o processo produtivo da Recorrente, inclusive a fase agrícola, momento em que a contribuinte incorre em diversos gastos para a produção da própria cana-de-açúcar para a produção do açúcar de cana. Sem a cana-de-açúcar não há açúcar.

Reverto, portanto, referidas glosas com manutenção da frota utilizada na área agrícola, bem como da área industrial, mas que foram excluídas do cálculo por não terem contato direto com a industrialização.

No entanto, **deve-se manter as glosas** sobre os gastos com serviços que foram utilizados em veículos e equipamentos da área administrativa, aí incluído o veículo GOL (Placa ALG-5722) utilizado para o transporte de gerente.

Com isso, incluindo-se a fase agrícola no processo produtivo, também se aplica o critério da essencialidade e relevância para os serviços consumidos na manutenção de equipamentos agrícolas e demais equipamentos industriais, em que pese não sejam utilizados diretamente na industrialização do açúcar, mas integram o processo produtivo.

Desta forma, devem ser revertidas as glosas sobre os serviços contratados para o conserto, reparo e à manutenção de bens utilizados na área agrícola (serviço em motossera, conserto e reparo em coletor de dados, isolamento de motor para bomba), e ao conserto de maçarico de corte.

Mantenho a glosa para a recarga de extintores. Quanto ao retorno de máquinas de solda enviadas para o conserto, a análise deste mérito já foi realizada quando do tratamento dos fretes como insumos. No entanto, neste ponto, a fiscalização excluiu tal despesa da base de cálculo, tendo em vista que a Recorrente escriturou o valor do próprio produto, e não do serviço de frete. Mantenho a glosa.

Com isso, deve-se reverter as glosas de crédito sobre os serviços de manutenção da frota de veículos utilizados na área agrícola e industrial (exceto o veículo GOL – Placa ALG-5722), bem como sobre os serviços contratados para o conserto, reparo e à manutenção de bens utilizados na área agrícola (serviço em motossera, conserto e reparo em coletor de dados, isolamento de motor para bomba), e ao conserto de maçarico de corte.

LINHA 04 – DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

Neste ponto não houve glosa, apenas ajuste no critério de rateio, o que, diga-se, até aumentou a base de cálculo dos créditos. A Recorrente contesta o critério de rateio, mas não apresenta cálculos para tanto.

Veja, o critério de rateio utilizado até aumentou a base de cálculo dos créditos passíveis de ressarcimento, não merecendo reparos para os cálculos da fiscalização.

LINHA 07 - DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA

A fiscalização glosou despesas de fretes de produtos acabados (açúcar e álcool) entre estabelecimentos ou para depósito, transbordo, armazenagem, dentre outros, sob o argumento de que estão desconectados de operações de venda, aceitando apenas as despesas com armazéns. Com isso, apenas os fretes nas operações de venda, conforme art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003 são passíveis de apuração do crédito.

> 207. O contribuinte apresentou planilha auxiliar na qual relaciona as notas fiscais relativas às aquisições desses serviços e o respectivo consumo. Examinando

Documento nato-digital

> essas notas fiscais, verificamos que se trata de gastos relativos a: a) frete sobre remessa de açúcar para depósito no terminal PASA S/A; b) frete sobre remessa de açúcar para depósito na Usina Santa Terezinha Ltda.; c) frete sobre remessa de álcool para depósito no terminal PASA S/A; d) frete sobre remessa de álcool para depósito na Usina Santa Terezinha Ltda; e) transbordo de açúcar na Usina Santa Terezinha Ltda.; f) transbordo de álcool na Usina Santa Terezinha Ltda.; g) armazenagem de açúcar na Usina Santa Terezinha Ltda.; h) serviços de embarque; e i) valor informado a maior a título de frete sobre remessa de açúcar para depósito no PASA S/A. Na tabela abaixo, segregamos esses gastos de acordo com suas aquisições (consumo).
>
> [...]
>
> 211. O valor do frete contratado para o **transporte de produtos acabados** (no caso, açúcar de cana e álcool hidratado) **entre a indústria e estabelecimentos depositários** (remessa para depósito na Usina Sta. Terezinha Ltda e no Terminal PASA S.A.) **não integra a operação de venda a ser realizada posteriormente**, ainda que no corpo das notas fiscais conste que as mercadorias destinam-se à formação de lote para exportação (nas notas fiscais de saída o contribuinte utilizou o CFOP 5.905 - remessa para depósito fechado ou armazém geral -). Tais gastos constituem despesas operacionais que não geram créditos para dedução da contribuição apurada. **Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, geram direito a créditos a COFINS**. Dessa forma, o contribuinte não pode calcular créditos a COFINS sobre os dispêndios efetuados com o frete (remessa) de mercadorias entre a indústria e os depósitos do PASA S/A e da Usina Santa Terezinha Ltda..
>
> 212. **O contribuinte também não pode calcular créditos COFINS em relação aos dispêndios efetuados com o transbordo de açúcar e álcool (na Usina Santa Terezinha Ltda.) e com os serviços de embarque executados no porto pela PASA S/A (notas fiscais 02251 e 02199, fls. 646/647)**, em razão de que esses gastos não se referem a despesas de armazenagem de mercadorias e nem a fretes utilizados em operações de venda. Ademais, não há previsão legal para o aproveitamento de créditos a COFINS sobre essas espécies de gastos (dispêndio sobre transbordo de bens produzidos e sobre serviços de embarque).
>
> 213. Ante o exposto**, chegamos à conclusão que o contribuinte pode apurar créditos a COFINS somente sobre os dispêndios efetuados com as aquisições de serviços de armazenagem de mercadorias**. (grifei)

Neste ponto, penso que as glosas devem ser revertidas.

Trata-se de fretes de produtos acabados para outra usina localizada no porto ou para armazém/depósito. A meu ver, são despesas que devem ser tratadas como insumos, pois ainda vinculadas ao processo produtivo.

Em que pese posterior à produção do produto em si, ainda está ligado ao processo produtivo, pois será uma despesa que será adicionada ao custo de produção, configurando insumo.

Esse entendimento já foi manifestado pela Câmara Superior nos acórdãos 9303-009.736, 9303-009.734, 9303-009.982, conforme ementa abaixo:

> Acórdão 9303-009.736. Relator Rodrigo da Costa Pôssas. Publicação 11/12/2019
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Documento nato-digital

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

CUSTOS/DESPESAS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS, EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, FERRAMENTAS E MATERIAIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes entre estabelecimentos para transporte de produtos acabados, com embalagens para transporte dos produtos acabados, com ferramentas e materiais utilizados nas máquinas e equipamentos de produção/fabricação e com limpeza e inspeção sanitária enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

É de se reconhecer, portanto, o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e para armazenamento.

Ainda, informo a existência de um entendimento diverso neste E. CARF, no sentido de que o crédito é possível, mas como um frete das operações de venda, representando serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, em que pese ainda não tenha uma venda relacionada, permitindo o crédito nos termos do art. 3º, IX, Lei n. 10.833/2003, como se vê dos acórdãos 9303-010.123, 9303-010.147.

De todo modo, seja pelo inciso II ou pelo inciso IX, há possibilidade de crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos ou para depósitos e armazéns.

Em relação às despesas com transbordo de açúcar na Usina Santa Terezinha Ltda., transbordo de álcool na Usina Santa Terezinha Ltda e serviços de embarque executado no porto, trata-se de despesas que não representam frete, nem mesmo insumos, já que ocorridas fora do estabelecimento e do processo produtivo da Recorrente.

Desta forma, reverto as glosas de frete de produtos acabados para outro estabelecimento, usina, armazém ou depósito.

LINHA 10 - BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

A fiscalização glosou créditos sobre despesas de depreciação de ativos que não eram utilizados na produção de bens destinados à venda, utilizando o critério de insumos da IN SRF n. 404/2004. Com isso sustentou não ser possível créditos sobre os bens integrantes do ativo imobilizado que não foram empregados na fabricação (produção) de produtos destinados à venda, excluindo os ativos utilizados na fase agrícola. Também realizou glosa em relação aos ativos do departamento administrativo, bem como os utilizados na fase industrial, mas desvinculados da industrialização em si.

São diversos ativos utilizados na área agrícola, administrativa e industrial, admitindo a apuração de crédito apenas sobre os ativos envolvidos na industrialização.

224. Pois bem. Examinando o processo produtivo do contribuinte, verificamos que ele consiste, basicamente, na lavagem da cana-de-açúcar, moagem e embebição do caldo, tratamento do caldo e produção de açúcar e álcool.

225. Confrontando o processo produtivo do contribuinte com a utilização dos bens mencionados no item 217 acima, verificamos que veículos, **tratores, ônibus, caminhões, coletores de dados e máquinas utilizados pelo**

Documento nato-digital

> **departamento agrícola e assistência social (Fiat Strada, reboque canavieira, máquinas de irrigação, Fiorino-ambulância, carregadoras de cana, tratores Valtra e Jhon Deere, Pulverizador Herbiplus, caminhões, carrocerias para caminhão e ônibus); computadores e periféricos de informática utilizados pelos departamentos agrícola, administrativo, e gerência industrial** (computadores, placa de vídeo, processador e coletores de dados); **bens de uso geral na indústria** (caixa norton para torno e equipamentos para central telefônica); móveis, máquinas e equipamentos de informática utilizados pelo departamento administrativo (armários, arquivo com gavetas, mesa para computador, gaveteiro, cadeiras, balcões, mesa de reunião, mesa, mesa de centro, balcão baixo, suporte cpu, paredes divisórias, balcão sob medida, máquina de calcular, periféricos de informática, impressora, computadores, e disco rígido); **móveis para uso no refeitório** (tampo com cubas, bandejas, tampo lixo, prateleira, coifa, fogão, mesa lisa e módulo de aquecimento); **betoneira para uso em obras civis; densímetro e balança para uso no laboratório; móveis e utensílios utilizados na indústria** (mesa para computador, gaveteiro, prateleiras e divisórias); **compressor utilizado na fábrica de açúcar; ferramentas de uso geral** (lixadeira vertical, martelo rompedor, maxiprensa eletro hidráulica, macaco hidráulico); **veículo de uso na indústria (Ford Pampa); condicionador de ar Split instalado no laboratório; e, balanças instaladas na entrada da usina** (Balança rodoviária capacidade 50 TON e balança duplo display capacidade 100 Kg) **não foram utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, razão pela qual o contribuinte não pode apropriar-se de créditos a COFINS sobre os valores de aquisição desses bens.**
>
> 226. Diferentemente, os demais bens foram utilizados na produção dos bens elaborados pelo contribuinte (açúcar e álcool), razão pela qual ele pode calcular créditos a COFINS sobre os seus valores de aquisição.

Como já assentado, adotando-se o conceito de insumos estampado no REsp nº 1.221.170/PR, todos os ativos envolvidos no processo produtivo, não apenas na industrialização em si, integram a produção de bens destinados à venda, sendo passível de apuração de crédito sobre as despesas de depreciação.

Assim, é certo que móveis e armários de escritório e demais ativos utilizados na área administrativa, refeitórios, betoneira para construção civil, veículos para assistência social, para transporte de gerentes e trabalhadores, bem como ambulância, não devem ser considerados ativos utilizados no processo produtivo.

Porém, todos os ativos utilizados na área industrial, como torno, compressores, veículos, computadores e periféricos, ferramentas de uso geral na indústria e etc., bem como os ativos utilizados na área agrícola, como tratores, caminhões, computadores, balança para pesagem na usina, inclusive equipamentos utilizados no laboratório, são passíveis de creditamento por integrar o processo produtivo.

LINHA 19 – CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO AO ESTOQUE DE ABERTURA

A fiscalização excluiu da base de cálculo do referido crédito presumido os valores gastos com compra de insumos de pessoas físicas. Neste ponto, não há reparos, tendo em vista que a lei é clara ao prever que o estoque de abertura deve ser apurado sobre os itens adquiridos de pessoa jurídica:

> Lei 10.833/2003 Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os **incisos I e II** daquele mesmo artigo, **adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País**,

Documento nato-digital

> existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.
>
> [...]
>
> § 2ºO crédito presumido calculado segundo os §§ 1º, 9ºe 10 deste artigo será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo.

No entanto, a partir das diversas glosas efetuadas pela fiscalização, retirando diversos gastos da base de cálculo dos bens adquiridos como insumos, também realizou ajustes de insumos em razão do critério de insumos utilizados na Linha 02. Portanto, além das compras de pessoas físicas, também foram excluídos do cálculo o estoque de insumos não considerados insumos de acordo com a IN SRF n. 404/2004.

Com isso, os cálculos dos créditos presumidos apurados sobre o estoque de abertura dos insumos devem ser refeitos a partir das reversões das glosas dos bens adquiridos como insumos que porventura se consolidarem nestes autos.

Isto posto, conheço do recurso voluntário para dar parcial provimento, revertendo-se as seguintes glosas:

- Combustível e Óleo Lubrificante utilizados em veículos e equipamentos da área agrícola e industrial, com exceção do veículo GOL (Placa ALG-5722) por ser utilizado para transporte de gerente;

- Equipamentos de Proteção Individual – EPI, utilizados na área agrícola e industrial;

- Partes e peças para manutenção de veículos e equipamentos utilizados na área agrícola e industrial, exceto o veículo GOL (Placa ALG-5722) utilizado para o transporte de gerente;

- Equipamentos da indústria, entendidos como os equipamentos para aplicação de herbicida e válvula de pressão de jato, utilizados na plantação da cana-de-açúcar (fase agrícola);

- Bioinseticida utilizado na fase agrícola para controle de mosquitos e Herbicida Glifosato (controle do campo/meio ambiente);

- Fretes para transporte de insumos: compras de partes e peças para manutenção da frota de veículos, partes e peças utilizadas na indústria e partes e peças de reposição para o setor de geração de energia; fretes para a compra de ferramentas e imobilizado bens utilizados no corte da cana-de-açúcar; da compra de materiais de segurança da área industrial e agrícola (EPI's); compra de bioinseticida para controle de mosquito e de calcário; compra de lacres; fretes para a remessa e retorno de bens para conserto; e para a compra de material para uso no laboratório;

- Despesas com manutenção da indústria, vinculados ao departamento agrícola (facões e luvas utilizados no corte da cana-de-açúcar), e à seção de laboratório (jogo de facas – equipamentos);

- Serviços sobre desenvolvimento de variedades de cana-de-açúcar, agromecanização (manutenção de carreadores e curvas de níveis, e de pá carregadeira e terraplenagem executados em áreas rurais e serviços de pá carregadeira executados na balança de entrada da usina), serviços relativos ao transporte de mudas de cana-de-açúcar, serviços classificados como manutenção indústria e manutenção da frota de veículos (exceto recarga de extintores e o veículo GOL Placa ALG-5722), serviços de manutenção de equipamentos vinculados à área agrícola ou industrial;

Documento nato-digital

- Fretes de produtos acabados para outro estabelecimento, usina ou depósito;

- Bens do ativo imobilizado relacionados com a área agrícola e industrial;

Quanto ao crédito presumido sobre os estoques de abertura, deve-se refazer os cálculos dos créditos sobre os estoques de insumos, considerando as glosas de insumos revertidas.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do recurso voluntário para dar parcial provimento, revertendo-se as seguintes glosas: - Combustível e Óleo Lubrificante utilizados em veículos e equipamentos da área agrícola e industrial, com exceção do veículo GOL (Placa ALG-5722) por ser utilizado para transporte de gerente; - Equipamentos de Proteção Individual – EPI, utilizados na área agrícola e industrial; - Partes e peças para manutenção de veículos e equipamentos utilizados na área agrícola e industrial, exceto o veículo GOL (Placa ALG-5722) utilizado para o transporte de gerente; - Equipamentos da indústria, entendidos como os equipamentos para aplicação de herbicida e válvula de pressão de jato, utilizados na plantação da cana-de-açúcar (fase agrícola); - Bioinseticida utilizado na fase agrícola para controle de mosquitos e Herbicida Glifosato (controle do campo/meio ambiente); - Despesas com manutenção da indústria, vinculados ao departamento agrícola (facões e luvas utilizados no corte da cana-de-açúcar), e à seção de laboratório (jogo de facas - equipamentos); - Serviços sobre desenvolvimento de variedades de cana-de-açúcar, agromecanização (manutenção de carreadores e curvas de níveis, e de pá carregadeira e terraplenagem executados em áreas rurais e serviços de pá carregadeira executados na balança de entrada da usina), serviços relativos ao transporte de mudas de cana-de-açúcar, serviços classificados como manutenção indústria e manutenção da frota de veículos (exceto recarga de extintores e o veículo GOL Placa ALG-5722), serviços de manutenção de equipamentos vinculados à área agrícola ou industrial; - Fretes de produtos acabados para outro estabelecimento, usina ou depósito; - Bens do ativo imobilizado relacionados com a área agrícola e industrial; Quanto ao crédito presumido sobre os estoques de abertura, deve-se refazer os cálculos dos créditos sobre os estoques de insumos, considerando as glosas de insumos revertidas; e dar parcial provimento ao recurso voluntário, quanto aos - Fretes para transporte de insumos: compras de partes e peças para manutenção da frota de veículos, partes e peças utilizadas na indústria e partes e peças de reposição para o setor de geração de energia; fretes para a compra de ferramentas e imobilizado bens utilizados no corte da cana-de-açúcar; da compra de materiais de segurança da área industrial e agrícola (EPI's); compra de bioinseticida para controle de mosquito e de calcário; compra de lacres; fretes para a remessa e retorno de bens para conserto; e para a compra de material para uso no laboratório.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Documento nato-digital