



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.720503/2010-08
ACÓRDÃO	3201-012.997 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA SAO TOME S/A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

NULIDADE. OCORRÊNCIA

A não apreciação de teses específicas deduzidas pela parte configura vício insanável de nulidade, por cerceamento de defesa, impondo o retorno dos autos à instância de origem para novo julgamento devidamente fundamentado, com enfrentamento expresso das matérias suscitadas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acatar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, determinando-se o retorno dos autos à primeira instância administrativa para que nova decisão seja proferida com análise expressa e fundamentada das alegações relativas às despesas com “treinamento”, “P&D – cana – aplicação direta”, “transporte de álcool” e “transporte de açúcar”, ficando prejudicado por ora o exame do mérito recursal.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeté Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo Recorrente e reconheceu em parte o direito creditório.

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

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento (PER) de créditos de PIS Não-Cumulativo – Exportação no valor de R\$ 176.918,75, referente ao 3º trimestre de 2007. Também constam do presente processo declarações de compensação, utilizando o crédito em questão.

Após procedimento fiscal que visou à aferição e comprovação dos valores pleiteados pela contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maringá-PR, reconheceu parcialmente o direito crédito no montante de R\$ 29.493,21, conforme Despacho Decisório, fls. 319/387. A compensação declarada na Dcomp 39581.34990.310510.1.7.08-6534 foi homologada totalmente, e as compensações declaradas nas Dcomp 18918.70064.300410.1.3.08-7012 e 39581.34990.310510.1.7.08-6534 não foram homologadas.

Para a apuração do crédito a ser reconhecido, o Despacho Decisório fundamentou-se em diversas razões.

O Auditor Fiscal adota o conceito de insumo estabelecido no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, c/c os arts. 66 e 67 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002.

Item 01. Ficha 06A: Apuração dos Créditos de PIS/PASEP – Aquisições no Mercado Interno Regime Não-Cumulativo Linha 02 – Bens Utilizados como Insumo No item “(i) aquisições de bens não caracterizados como insumos”, a fiscalização relata:

34.A empresa, produtora de álcool/álcool industrial no período analisado, produz parte de sua matéria prima (cana) e outra parte adquire de terceiros, verticalizando o processo produtivo, conforme análise de seu processo produtivo, onde o produto final é exportado na sua maioria.

35.Numa análise preliminar nota-se que o contribuinte apura grande parte das suas contribuições no sistema não cumulativo e desconta créditos de bens e serviços utilizados na lavoura e na sua frota veicular utilizados na produção de sua matéria prima - cana.

36.As plantações de cana são consideradas culturas permanentes, ou seja, aquelas que se mantêm vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita ou produção, durando mais de um ano, e os custos necessários para a formação da cana devem compor a valor do ativo imobilizado da pessoa jurídica.

37.Assim, os gastos com bens e serviços necessários para a cultura da cana de açúcar acabam sendo incorporados ao valor daquela floresta e, em consequência, devem ser registrados no ativo imobilizado.

38.A perda do valor dos bens que compõem o ativo imobilizado pode ser contabilizada como depreciação, amortização ou exaustão. Nesse sentido, o valor do custo de formação e manutenção da floresta/cultura cana de açúcar será objeto, na medida da utilização da mesma, de encargos de exaustão que, nos termos da legislação, corresponde à perda do valor decorrente da exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais. Senão vejamos:

(...)

39.Desta forma, em se tratando de ativo imobilizado, por óbvio que os bens e serviços adquiridos por agroindústria, que verticaliza o seu processo produtivo, para serem utilizados na formação e manutenção das plantações de cana, que serão posteriormente utilizadas como matéria prima para fabricação de seus produtos finais, não podem ser considerados insumos, nos termos da legislação que rege o PIS/PASEP. (destaque consta do original).

Não foram aceitos como passíveis de geração de crédito para desconto na apuração da contribuição os valores referentes a todos os bens utilizados na fase agrícola do processo produtivo da empresa, sob o fundamento de que deveriam ser registrados no ativo imobilizado.

Também não foram aceitos como passíveis de geração de crédito para desconto na apuração da contribuição os valores referentes a bens que foram utilizados na parte da indústria, sob o fundamento de que não se enquadram ao conceito de “bens utilizados como insumo” na fabricação de bens destinados à venda, como preceitua o inciso II do art. 3º da lei 10.637/2002; ou que apesar de serem materiais que sofram desgastes pelo uso, não são empregados diretamente no produto em fabricação (álcool industrial); ou que não faziam parte de máquina ou equipamento que entrasse em contato com o produto.

Os bens cujos valores não foram aceitos como passíveis de geração de crédito para desconto na apuração da contribuição os valores são os seguintes:

Grupo – Material de Manutenção Subgrupo - Abrasivos

Trata-se neste item de lixas, rebolos, disco de corte/desbaste, roldanas recartilhadas para máquina de solda, ferramentas tais como alicates, chave grifno, válvulas para maçarico, empregados nas oficinas da Usina.

Grupo – Combust. e Lubrificantes Subgrupo – Gasolina, Álcool industrial e Diesel
Trata-se neste item de Diesel unicamente o produto óleo diesel – granel, não é

utilizado diretamente na planta industrial, na fabricação de bens ou produtos destinados à venda – álcool industrial, e sim na frota de veículos utilizados na lavoura tais como caminhões, colhedeiros e tratores.

Grupo – Mat. De Prot. e Segurança Subgrupos – EPIs com Cert. De Aprovação, EPIs sem Cert. De Aprovação, Equip. Proteção Coletiva

Trata-se neste item de equipamentos de proteção individual – EPIs (luvas, calças, botinas, bairra para facão, perneira, óculos), que não exercem nenhuma ação direta sobre o produto em fabricação – álcool industrial.

Grupo – Comb. e lubrificantes

Subgrupo – Gasolina, álcool industrial e Diesel

Trata-se neste item de gasolina comum e gasolina de aviação, pois apesar de serem combustíveis não são utilizados diretamente na planta industrial, na produção de bens ou produtos destinados à venda – álcool industrial, mas sim em sua frota de veículos utilizados na lavoura e aviões.

Grupo – Material de Laboratório Subgrupos – Insumo Reagentes, Insumos Vidraria, Peças Reposição Equip, Utensílios de Laboratório

Trata-se neste item de produtos utilizados no laboratório da Usina (algodão, ácidos, beakers, buretas, cadinhos, cloretos, espátulas, frascos plásticos, pipetas, soluções e outros utensílios, que não exercem nenhuma ação direta sobre o produto em fabricação destinado à venda (álcool industrial), não são utilizados na planta industrial.

Grupo – Material de Manutenção Subgrupos (descritos a seguir)

Trata-se neste item de produtos alocados no Grupo – Material de Manutenção, divididos nos Subgrupos: Acoplamento e Luvas; Bombas e elem. de lubrif.; Buchas e Tarugos; Buchas Mancais Ret. e Rol.; Chapas Vigas e Cantoneira; Conexões Pretas e Galvan.; Correias; Ferram. de Corte e Operac.; Hidráulica; Manon. Term. E Vacuômetro; Material Elétrico; Material p/solda e Corte; Material p/ Vedação; Material para Motobombas; Peças p/ Separ. Centrifugas; Peças p/ Moenda; Pneumática; Telas e Chapas Perfuradas; Transmissão; Tubos Pretos Galv. e Inox; e Válvulas Reg. e Rubinetes, os mais diversos bens utilizados na manutenção da empresa tanto na parte agrícola, industrial e veicular.

A Fiscalização menciona que em resposta à intimação a empresa apresentou arquivo magnético alocando os bens em contas genéricas (almoxarifado geral) e contas específicas tais como: materiais de manutenção veicular, materiais de manutenção industrial, materiais para obras civis, materiais de expediente e outros.

As contas contábeis que foram aceitas neste grupo manutenção são aquelas contas relacionadas estritamente a bens adquiridos utilizados na indústria – 43003 – material de manutenção parte industrial, peças para moenda – 43038,

aparelho aquecedor 13071, instrumentos e ferramentas industriais – 13043, dorna de fermentação – 13328, pré-evaporador 13359.

Grupo – Material de Manutenção Subgrupo – Material de Fixação

Trata-se neste item de produtos alocados no Grupo – Material de Manutenção Subgrupo – Material de Fixação (parafusos, arruelas, pregos, pinos, abraçadeiras, rebites), utilizados pela empresa tanto na parte agrícola, industrial e veicular.

A Fiscalização menciona que em resposta à intimação a empresa apresentou arquivo magnético alocando os bens em contas genéricas (almoxarifado geral) e contas específicas tais como: laboratório e materiais de manutenção industrial.

Acrescenta, tais bens utilizados no laboratório não exercem nenhuma ação direta sobre o produto industrializado - álcool, não sendo utilizados na planta industrial, não se enquadrando, portanto, aos preceitos do inciso II do art. 3º da lei 10.637/2002.

Acrescenta:

“A conta contábil que foi aceita neste “tipo de crédito – Mat. Fixação” foi aquela conta relacionada estritamente a bens adquiridos utilizados na indústria – 43003 – material de manutenção parte industrial.

A conta contábil que foi aceita neste “tipo de crédito – Mat. Fixação” foi aquela conta relacionada estritamente a bens adquiridos utilizados na indústria – 43003 – material de manutenção parte industrial.

Grupo – Combust. e Lubrificantes Subgrupo – óleos lubrific. e graxas Trata-se neste item de óleo motor, óleo compressor, óleo freio, óleo transmissão, óleo cambio, óleo hidráulico, fluido de freio, fluido de radiador, graxas, utilizados na sua frota veicular. Tais bens, utilizados na sua frota veicular, não exercem nenhuma ação direta sobre o produto em fabricação – álcool industrial - destinado à venda.

Grupo – Aplicação Direta Subgrupo – Aplicação Direta Trata-se neste item de materiais de manutenção divisão agrícola, materiais para obras civis, materiais de proteção e segurança, materiais de expediente, peças para veículos, materiais de manutenção divisão veicular e outros, material de manutenção divisão industrial e outros. Tais bens utilizados na manutenção agrícola e veicular e materiais de expediente, não exercem nenhuma ação direta sobre o produto fabricado destinado à venda – álcool industrial, não sendo utilizados na planta industrial.

Acrescenta a fiscalização: “As contas contábeis que foram aceitas neste “tipo de crédito – peças” são aquelas contas relacionadas estritamente a bens adquiridos utilizados na indústria.” Grupo – Peças p/ Veículos Subgrupos – Filtro p/ Veículos, Material p/ Vulcanização, Peças Elétricas p/ Veículo, Peças p/ Chevrolet, Peças p/ Comboio, Peças p/ FNV, Peças p/ Mercedes Bens, Peças p/ Scania, Peças p/ Tectran, Peças p/ Volkswagen, Peças p/ Volvo Trata-se neste item de bateria, amortecedor, farol, lâmpada, maçaneta de porta, lona de freio, kit embreagem,

junta homocinética (peças utilizadas na frota veicular), pois apesar de serem materiais que sofram desgastes pelo uso, não são empregados diretamente no produto em fabricação (álcool industrial) e sim empregados nos veículos da empresa.

Grupo – Peças p/ Maq. Agrícolas

Subgrupos – Adubadeira, Bombas de Herbicida, Carregadeira Motocana, Carregadeira Santal, Colhedora Cameco, Filtros p/ Maq. Agrícolas, Grades, Peças Elétricas p/ Maq. Agr, Peças p/ Implem. Diversos, Trator Case, Trator Caterpillar, Trator Ford, Trator Massey Ferguson, Trator Valmet

Trata-se neste item de Peças para Maquinas Agrícolas (amortecedores, baterias, buchas, cabos, coxins, cruzetas, cubos, faróis, kit alternador, mancais, molas e outros), formada essencialmente por peças utilizadas na sua frota agrícola, conforme extraído amostralmente em arquivo magnético apresentado pelo contribuinte, pois apesar de serem materiais que sofram desgastes pelo uso, não são empregados diretamente no produto em fabricação (álcool industrial) e sim empregados nos veículos agrícolas da empresa.

Grupo – Pneus e Câmaras Subgrupo – Pneus e Câmaras p/ Maq Agr Subgrupo – Pneus e Câmaras p/ Veiculo

Trata-se neste item de pneus, câmaras de ar, protetores de câmara, pois apesar de serem materiais que sofram desgastes pelo uso, não são empregados diretamente no produto em fabricação (álcool industrial) e sim empregados na frota veicular da empresa.

Grupo – Prod. Quim. p/ Lavoura Subgrupo – Maturador

Trata-se neste item de Maturadores utilizados na área agrícola da empresa. Tais maturadores não exercem nenhuma ação direta sobre o produto fabricado destinado à venda – álcool industrial.

Grupo – Material de Manutenção Subgrupo – Tintas

Trata-se neste item de Tintas automotivas, solventes, rolos, thinner, verniz automotivo (para manutenção da frota veicular). Tais tintas não exercem nenhuma ação direta sobre o produto em fabricação (álcool industrial).

No item “ii) Fretes na compra vinculados a bens não caracterizados como insumos.”, a fiscalização após mencionar “O frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias para revenda e de insumos para produção integra o custo de aquisição, consoante a boa técnica contábil e o disposto no art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999: (...) e (...o frete na aquisição de mercadorias para revenda e insumos, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens, pode gerar créditos do PIS/PASEP não cumulativo, já que, nessa situação, ele integra o custo de aquisição dos mesmos.”, aceitou

apenas os valores de frete relativos a bens considerados como insumos pela legislação do PIS/PASEP.

Dividiu a análise em 02 (dois) grupos. O grupo 01 formado por “tipo frete – almoxarifado, calcário, funcionários, insumos usina, laboratório, manutenção, peças e solo”, e o grupo 02 formado por “tipo frete – cana MP.” No grupo 01 aplicou proporção aceita encontrada na linha 02 do Dacon, Bens utilizados como insumos, neste 1º trimestre 2007, que retrata bem o que a Receita Federal considera como insumos, de acordo com o inciso II do art. 3º da lei 10.637/2002, refletindo o quantum de fretes na compra foi aceito.

No grupo 02, aceitou os valores de fretes aplicados nas aquisições de cana de açúcar de pessoa jurídica e glosou os valores referentes as aquisições de pessoas físicas. Aplicou a proporção encontrada no trimestre destas compras para determinar o quantum de frete foi aplicado nas compras de cana de açúcar somente de pessoa jurídica.

Item 02. Ficha 06A: Apuração dos Créditos do PIS/PASEP – Aquisições no Mercado Interno Regime Não-Cumulativo Linha 03 – Serviços Utilizados como Insumo No item “(i) aquisições de serviços não caracterizados como insumos:” destaca a fiscalização:

“83.As plantações de cana são consideradas culturas permanentes, ou seja, aquelas que se mantêm vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita ou produção, durando mais de um ano, e os custos necessários para a formação da cana devem compor a valor do ativo imobilizado da pessoa jurídica.

84.Assim, os gastos com produtos e serviços necessários para a cultura da cana de açúcar acabam sendo incorporados ao valor daquela floresta/plantação de cana e, em consequência, devem ser registrados no ativo imobilizado.

85.A perda do valor dos bens que compõem o ativo imobilizado pode ser contabilizada como depreciação, amortização ou exaustão. Nesse sentido, o valor do custo de formação e manutenção da floresta será objeto, na medida da utilização da mesma, de encargos de exaustão que, nos termos da legislação, corresponde à perda do valor decorrente da exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais. (...)(...)

86.Desta forma, em se tratando de ativo imobilizado, por óbvio que os bens e serviços adquiridos por agroindústria, que verticaliza o seu processo produtivo, para serem utilizados na formação e manutenção das plantações de cana, que serão posteriormente utilizadas como matéria prima para fabricação de seus produtos finais, não podem ser considerados insumos, nos termos da legislação que rege o PIS/PASEP.”(Destaque consta do original)

Neste item 2 o Auditor Fiscal utiliza o mesmo conceito de insumo estabelecido no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, c/c os arts. 66 e 67 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, concluindo

“...Da leitura dos dispositivos (..) transcritos, infere-se que a pessoa jurídica poderá descontar créditos sobre as aquisições de serviços, prestados por pessoa jurídica, utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e os serviços utilizados na formação da lavoura canavieira devem compor o valor do ativo imobilizado..”

Não foram aceitos como passíveis de geração de crédito para desconto na apuração da contribuição os valores referentes a serviços que não se enquadram ao conceito de “serviços utilizados como insumo” na fabricação de bens destinados à venda, como preceitua o inciso II do art. 3º da lei 10.637/2002.

Também não foram aceitos como passíveis de geração de crédito para desconto na apuração da contribuição os valores referentes a todos os serviços utilizados na fase agrícola do processo produtivo da empresa, sob o fundamento de que deveriam ser registrados no ativo imobilizado.

Os serviços cujos valores não foram aceitos como passíveis de geração de crédito para desconto na apuração da contribuição os valores são os seguintes:

Tipo de Crédito – Análise de Solo

Trata-se neste item de serviços de análise de solo macronutrientes, análise físico e química de solo, análise de amostra de solo, glosados porque foram empregados exclusivamente na lavoura, e tais serviços não são considerados insumos pela legislação do PIS/PASEP, pois não foram aplicados ou consumidos, na planta industrial, na produção do produto final “álcool industrial”, não se enquadrando, portanto, aos preceitos do inciso II do art. 3º da lei 10.637/2002.

Tipo de Crédito – Manutenção Frota

Trata-se neste item de serviços empregados na sua frota veicular (conserto de alternador, conserto de pneu, conserto de ventoinha do gol, limpeza de carburador, recapagem de pneus, ressolagem de pneus, serviços de funilaria, conserto de maçaneta e para-choques e outros), tais serviços não são considerados insumos pela legislação do PIS/PASEP, pois não foram aplicados ou consumidos, na planta industrial, na produção do produto final “álcool industrial.

Tipo de Crédito – Manutenção Frota Agrícola

Trata-se neste item de serviços empregados na frota agrícola (revisões de colhedoras, revisões de tratores, alinhamentos e balanceamentos, serviço de pintura automotiva, conserto de molejo, embuchamentos, cambagem e outros, tais serviços não são considerados insumos pela legislação do PIS/PASEP, pois não foram aplicados ou consumidos, na planta industrial, na produção do produto final “álcool industrial.” Tipo de Crédito – Manutenção Fábrica Trata-se neste item de “tipo de crédito – Manut. Fábrica” e apesar do nome do grupo sugerir que os serviços foram empregados exclusivamente na manutenção da indústria, foram identificados serviços empregados tanto na parte agrícola, na frota veicular e na indústria, após segregação foram excluídos da base de cálculo os serviços

utilizados na manutenção da frota veicular, agrícola e consultoria, tais como: conserto de aferidor de combustível, conserto de induzido/alternador, serviço de molejo, conserto de cilindro de colhedora cameco, conserto de bomba injetora e outros., pois tais serviços não são considerados insumos pela legislação do PIS/PASEP, pois não foram aplicados ou consumidos, na planta industrial, na produção do produto final “álcool industrial”.

Tipo de Crédito – Manutenção Posto

Trata-se neste item de conserto e limpeza de registrador de combustível, conserto de bomba álcool industrial, verificação de medidas blocos medidores bombas e outros (prestação de serviços de manutenção empregados no Posto de combustível da empresa). Tais serviços não são considerados insumos pela legislação do PIS/PASEP, pois não foram aplicados ou consumidos, na planta industrial, na produção do produto final “álcool industrial”.

Tipo de Crédito – Serv. Insumos Pulv.

Trata-se neste item de serviços de pulverização c/ maturador, serviço de aplicação aérea de maturador, pulverização aérea (serviços aplicados exclusivamente na lavoura). Tais serviços não são considerados insumos pela legislação do PIS/PASEP, pois não foram aplicados ou consumidos, na planta industrial, na produção do produto final “álcool industrial”.

Tipo de Crédito – Serv. Maq.

Trata-se neste item de prestação de serviços com máquinas, serviços com retroescavadeira, prestação de serviços caçamba (serviços aplicados exclusivamente na lavoura). Tais serviços não são considerados insumos pela legislação do PIS/PASEP, pois não foram aplicados ou consumidos, na planta industrial, na produção do produto final “álcool industrial”.

Tipo de Crédito – Serv. Prep. Solo Trata-se neste item de serviços tipo “Crédito – Serv. Prep. Solo” apesar do título sugerir que serão serviços empregados exclusivamente na preparação de solo, foram encontrados outros serviços tais como: serviços com máquinas e serviço de transporte coletivo. De qualquer forma estes serviços foram aplicados exclusivamente na lavoura, portanto não são considerados insumos pela legislação do PIS/PASEP, pois não foram aplicados ou consumidos, na planta industrial, na produção do produto final “álcool industrial”.

Tipo de Crédito – Transp. álcool Trata-se neste item de listagem de serviços “tipo de Crédito – Tranp. álcool” serviços de Serv. Transp. de álcool Hidratado, que pelo nome empregado foi utilizado após industrialização.

Tipo de Crédito – Transp. açúcar Trata-se neste item de listagem de serviços “tipo de Crédito – Tranp. açúcar” foram listados serviços de Serv. Transp. de açúcar, que pelo nome empregado foi utilizado após industrialização.

Tipo de Crédito – Transp. Cana

Trata-se neste item de serviços de carregamento de cana e serviços de transporte de cana. Estes serviços são empregados exclusivamente na lavoura, carregando e transportando a cana da lavoura até a indústria, portanto não são considerados insumos pela legislação do PIS/PASEP, pois não foram aplicados ou consumidos, na planta industrial, na produção do produto final “álcool industrial.

Tipo de Crédito – Transp. Func.

Trata-se neste item de serviços de transporte de funcionários tais como: Transp. Coletivo, Serviço Transp. Func., Prest. de Serv. Transp. Coletivos, Serv. Transp. Colab. Estes serviços como o nome diz são empregados exclusivamente no transporte de funcionários para as lavouras da Usina, portanto não são considerados insumos pela legislação do PIS/PASEP, pois não foram aplicados ou consumidos, na planta industrial, na produção do produto final “álcool industrial.

Tipo de Crédito – Transp. Muda Trata-se neste item de serviços de serviços de transporte de Mudanças de Cana. Estes serviços como o nome diz são empregados exclusivamente no transporte de mudas de cana da Usina, portanto não são considerados insumos pela legislação do PIS/PASEP, pois não foram aplicados ou consumidos, na planta industrial, na produção do produto final “álcool industrial”.

Tipo de Crédito – Vulcanização Trata-se neste item de serviços de Vulcanização de pneus, vulcanização agrícola, serviço de recauchutagem e vulcanização, vulcanização carga e outros, serviços são empregados exclusivamente na frota veicular da empresa. Tais serviços são empregados exclusivamente na frota veicular da empresa, portanto não são considerados insumos pela legislação do PIS/PASEP, pois não foram aplicados ou consumidos, na planta industrial, na produção do produto final “álcool industrial”.

Item 03. Ficha 06A: Apuração dos Créditos do PIS/PASEP – Aquisições no Mercado Interno Regime Não-Cumulativo Linha 07 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda(i) do rateio proporcional aplicado às despesas de fretes e armazenagem:

Inicialmente a fiscalização menciona que utilizou o rateio proporcional aceito em outras linhas do Dacon, pois o contribuinte não aplicou o rateio proporcional nas despesas de fretes vinculadas a vários tipos de receitas. Aceitou o valor vinculado à receita de exportação.

Na seqüência passa a tratar das glosas.

(ii) aquisições de fretes não empregados na operação de venda:

A fiscalização retirou da base de cálculo os fretes que estão vinculados às saídas através de remessas para depósito ou armazém geral – CFOP 5.905 e remessas de mercadorias para formação de lote (CFOP 5.505 - Remessa de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, para formação de lote exportação), sob o fundamento de que estas operações entre a Usina e estabelecimentos depositários configuram-se somente como uma simples remessa entre

estabelecimentos não integrando a operação de venda (tradição) a ser realizada posteriormente num momento oportuno definido pela empresa, e que tais gastos constituem despesas operacionais, e que estes fretes não foram empregados na operação de venda não dando direito ao creditamento como preceitua o inciso IX do art. 3º da lei 10.833 combinado com seu artigo 15 da mesma lei.

(iii) despesas de embarque; bombeamento e taxa de seguro:

Foram retirados da base de cálculo, do mercado externo, as despesas de embarque com navios, serviços de bombeamento de álcool industrial, e taxas de seguro, sob o fundamento de que não têm previsão legal para desconto de créditos e não entram no conceito de armazenagem na operação de venda como preceitua o inciso IX do art. 3º da lei 10.833/2003 combinado com seu artigo 15 da mesma lei, e que tais gastos constituem despesas operacionais que não geram créditos para dedução da contribuição apurada (PIS PASEP), e que somente os valores das despesas realizadas com armazenagem, suportados pelo vendedor, é que geram direito a desconto de créditos.

Item 04. Ficha 06A: apuração de créditos Linha 09 – Base de cálculo de créditos a descontar relativos a bens do ativo imobilizado:

(i) depreciação de bens do ativo imobilizado não utilizados na produção de bens destinados à venda (álcool industrial):

Foram glosados encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado que não são utilizados na produção do bem destinado à venda da Usina – álcool industrial e sim bens que são utilizados na parte agrícola. Tais veículos e equipamentos de informática não se enquadram em bens que são utilizados na produção de bens destinados à venda.

Descrição do Grupo – Equipamentos de Informática Descrição do SubGrupo - Mecanizado

Trata-se neste item de encargos de depreciação dos bens: computadores de bordo, processadores, monitores e outros utilizados nas máquinas agrícolas. Estes bens não dão direito ao creditamento dos encargos de depreciação, pois eles não são bens do ativo imobilizado utilizados na produção industrial do bem destinado a venda da Usina – álcool industrial e sim utilizados na parte agrícola.

Descrição do Grupo – Equipamentos de Informática Descrição do SubGrupo – Rurais

Trata-se neste item de encargos de depreciação dos bens: coletores de dados, máquinas fotográficas, notebooks, processadores, relógio ponto, terminais portáteis, transceiver utilizados na parte agrícola da empresa. Estes bens não dão direito ao creditamento dos encargos de depreciação, pois eles não são bens do ativo imobilizado utilizados na produção industrial do bem destinado a venda da Usina – álcool industrial e sim utilizados na parte agrícola.

Descrição do Grupo – Instrumentos e Ferramentas Descrição do SubGrupo - Rurais

Trata-se neste item de encargos de depreciação dos bens: calibrador de pneus, balança eletrônica, chave pneumática, esmerilhadeira, compressor, parafusadeira, medidor de pressão eletrônico de pneus e outros utilizados na parte agrícola da empresa. Estes bens não dão direito ao creditamento dos encargos de depreciação, pois eles não são bens do ativo imobilizado utilizados na produção industrial do bem destinado a venda da Usina – álcool industrial e sim utilizados na parte agrícola.

Descrição do Grupo – Veículos Descrição do SubGrupos – Assist. Social – Leves Rurais

Trata-se neste item de encargos de depreciação dos bens: Kombi ambulância, Kombi lotação, automóveis Gol, Saveiro, Palio, caminhões, carrocerias, motocicletas, ônibus, reboques, semi-reboques e outros utilizados na parte administrativa e agrícola da empresa. Estes bens não dão direito ao creditamento dos encargos de depreciação, pois eles não são bens do ativo imobilizado utilizados na produção industrial do bem destinado a venda da Usina – álcool industrial e sim utilizados na parte administrativa e agrícola.

Item 05. Ficha 06A: Apuração dos créditos de PIS/PASEP – Aquisições no mercado interno Regime não-cumulativo Linha 10 – Sobre bens do Ativo Imobilizado (com base no valor de aquisição)(i) depreciação de bens do ativo imobilizado não utilizados na produção de bens destinados à venda (álcool industrial):

Foram glosados encargos de depreciação do ativo imobilizado calculados com base no valor de aquisição de bens que são utilizados na parte agrícola (como veículos e equipamentos de informática), por não serem utilizados na produção do bem destinado à venda da Usina – álcool industrial.

Descrição do Grupo – Instrumentos e Ferramentas Descrição do SubGrupo - Rurais

Foram glosados encargos de depreciação do ativo imobilizado calculados com base no valor de aquisição de bens que são utilizados na parte rural da empresa (esmerilhadeira, motoesmerilhadeiras e motoesmerilhadeiras com bancada), utilizados na parte rural da empresa. Estes bens não dão direito ao creditamento dos encargos de depreciação, pois eles não são bens do ativo imobilizado utilizados na produção industrial do bem destinado a venda da Usina – álcool industrial e sim utilizados na parte agrícola.

Descrição do Grupo – Máquinas e Equipamentos Descrição do SubGrupo - Laboratório

Foram glosados encargos de depreciação do ativo imobilizado calculados com base no valor de aquisição de bens que são utilizados no laboratório da empresa (aparelhos de sensibilidade, autoclaves, betoneira, centrifuga, cromatógrafo,

destiladores, estufas, nobreak, phmetro, prensa e outros. Estes bens não dão direito ao creditamento dos encargos de depreciação, pois eles não são bens do ativo imobilizado utilizados na produção industrial do bem destinado a venda da Usina – álcool industrial e sim utilizados no seu laboratório, ambiente apartado da parte industrial propriamente dita.

Descrição do Grupo – Máquinas e Implementos Descrição do SubGrupo - Rurais Foram glosados encargos de depreciação do ativo imobilizado calculados com base no valor de aquisição de bens que são utilizados na parte agrícola (arados, carregadeira motocana, carreta agrícola, distribuidor canavieiro, grade aradora, grade destorroadora, motoniveladora caterpilla, pulverizador, subsolador, sistema de irrigação, terraceador, transbordo agrícola, transbordo auto basculante, tratores e outros). Estes bens não dão direito ao creditamento dos encargos de depreciação, pois eles não são bens do ativo imobilizado utilizados na produção industrial do bem destinado a venda da Usina – álcool industrial e sim utilizados na parte agrícola, desempenhando trabalhos no campo.

Descrição do Grupo – Veículos Descrição do SubGrupo - Rurais Foram glosados encargos de depreciação do ativo imobilizado calculados com base no valor de aquisição de bens que são utilizados na parte agrícola (agribomba, carroceria canavieira, guindaste hidráulico, reboque usicamp e outros). Estes bens não dão direito ao creditamento dos encargos de depreciação, pois eles não são bens do ativo imobilizado utilizados na produção industrial do bem destinado a venda da Usina – álcool industrial e sim utilizados na parte agrícola, desempenhando trabalhos no campo.

(ii) NCM não contempla depreciação em 1/24:

Aponta a fiscalização que a empresa depreciou bens utilizados na parte industrial da empresa – Moenda utilizando da opção da depreciação acelerada. Porém relacionou a NCM 84389000, que não está no rol das NCMs que possam depreciar o bem em 1/24 avos de acordo com o Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004 e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, e depreciou os bens na forma de 1/48 avos.

Item 7. Ficha 06A: Apuração dos Créditos do PIS/PASEP – aquisição no Mercado Interno Regime não-cumulativo Linha 19 – Créditos Presumido Relativo a Estoque de abertura:

Neste item a fiscalização dividiu a análise em 02 (dois) grupos. O primeiro grupo formado pelos bens que tratam o inciso II do art. 3º da lei 10.637/2002 e o segundo grupo formado pelo estoques de produtos acabados e em elaboração.

(i) Grupo 01 - Estoque de Abertura composto por bens que não são considerados insumos pela legislação do PIS/PASEP:

Glosou o crédito presumido sobre o estoque de abertura relativo as aquisições de bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, sob o seguinte fundamento: “Neste estoque de abertura, apresentado

pela empresa, constam bens que não são considerados insumos pela legislação do PIS/PASEP, como já relatado no item 01 desta presente auditoria.” Aplicou a proporção aceita encontrada, no item 01, na linha 02 do Dacon, Bens utilizados como insumos, do trimestre imediatamente posterior ao estoque de abertura, ou seja, 1º trimestre de 2007, retratando bem o que a Receita Federal considera como insumos, de acordo com o inciso II do art. 3º da lei 10.637/2002.

(ii) Grupo 02 – Produtos acabados e em elaboração composto de bens não considerados insumos ou composto de bens comprados de pessoa física.

Também glosou crédito presumido sobre o estoque de abertura de produtos acabados e em elaboração, sob o seguinte fundamento: “...a empresa poderá descontar crédito presumido sobre o estoque de abertura de produtos acabados e em elaboração, desde que os bens utilizados nestes produtos sejam considerados insumos pela legislação do PIS/PASEP e que sejam comprados de pessoa jurídica, de acordo com o art. 11 da lei 10.637/2002” Neste grupo 02 que é composto pelos produtos acabados e em elaboração a fiscalização aplicou a proporção encontrada no trimestre imediatamente posterior ao estoque de abertura – 1º trimestre de 2007 – da soma total dos insumos aceitos pela Receita Federal pela soma total dos insumos pleiteados pelo contribuinte incluindo na matéria prima, a cana comprada de pessoa física no período, que compõe os produtos acabados e em elaboração.

Cientificada do despacho decisório em 21/06/2012 (fl. 386), a contribuinte apresentou, em 20/07/2012 (fl. 387), manifestação de inconformidade (fls. 387/458), na qual, depois de dizer da tempestividade desta, alega, em síntese, que:

3.3. Do Novo Entendimento com Relação ao Conceito de Insumo Aplicável Na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS - a Receita Federal, ao interpretar e aplicar a legislação fiscal, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução, disciplinou ilegalmente sobre o que se considera por insumos nas Instruções Normativas n.º 247/2002 e n.º 404/2004, extrapolando, assim, os limites de sua competência ao fixar uma interpretação restritiva.

- os atos normativos da administração tributária não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, e que, com efeito, a concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

- não há como restringir o conceito de insumos a determinadas operações, para fins de tomada de créditos, uma vez que é necessário tomar os dispêndios inerentes à atividade econômica empresarial, que possibilita auferir a receita tributável pelas contribuições.

- a concepção estrita de insumo adstrita à legislação do IPI não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

- o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do Imposto de Renda, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa podem ser deduzidos.

- devem ser considerados como insumos 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.

- no caso dos autos, além dos insumos glosados estarem plenamente de acordo com as Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, gerando o direito aos créditos de PIS e COFINS na modalidade não cumulativa, tal situação fica ainda mais evidenciada, levando em consideração o conceito de insumo proposto pelo CARF e reconhecido pelo TRF da 4ª Região, visto que também existem custos e despesas estritamente vinculados e essenciais à atividade produtiva e econômica da Manifestante, cujo creditamento deve ser reconhecido com base nos artigos 290 e 299 do RIR/99, de modo que não merecem persistir as glosas combatidas, conforme a seguir exposto.

3.4. Do Direito ao Crédito de PIS/Pasep e da COFINS Oriundo das Aquisições de Bens e Serviços Utilizados na Fase Agrícola.

- a fiscalização, ao proceder a análise do crédito solicitado, explanou que os bens e serviços adquiridos pela agroindústria para serem aplicados na fase agrícola, por comporem o ativo imobilizado, não são considerados insumos para fins de creditamento do PIS/Pasep e da COFINS, mas sim custos de formação e manutenção da floresta, estando sujeitos à exaustão.

- exerce atividade agroindustrial, cujo objeto consistia, à época da apuração dos créditos pleiteados, na fabricação de álcool, sendo imprescindível, para o desempenho dessa atividade, a observância de todas as etapas relativas ao processo produtivo.

- nesse sentido, desde a adequação e preparo do solo para o cultivo da cana de açúcar até a comercialização do álcool/álcool industrial, diversas etapas são vislumbradas no processo de produção, tomando necessária a verificação de todos os dispêndios efetivamente incorridos, valendo-se da sistemática não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, bem como da essencialidade dos insumos aplicados no processo de fabricação de produtos destinados a venda, para o reconhecimento do direito creditório.

- a interpretação da não cumulatividade para o PIS/Pasep e para a COFINS deve estar atrelada à atividade da empresa e, assim, não que ser considerados todos os dispêndios que formaram as receitas tributáveis, não sendo possível cogitar o

entendimento de que sua atividade se restrinja a uma linha de produção industrial em um galpão fechado, sacrificando os custos da parte agrícola.

- corroborando com o entendimento de que o conceito de insumo, dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS, deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade da empresa, e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em recentes julgamentos, reconheceu o direito ao crédito durante todo o processo produtivo de açúcar e álcool, inclusive na fase agrícola. Transcreve ementas de julgados do CARF - mesmo que insistam no entendimento da Fiscalização, qual seja, de que estes dispêndios devem compor o custo de formação de floresta contabilizável no Ativo Imobilizado, e apropriado como custo na proporção de exaustão, melhor sorte não lhes assiste, pois segundo os Processos de Consulta exarados pela Receita Federal do Brasil abaixo, já se sedimentou o entendimento em casos análogos de que as despesas de exaustão geram direito ao crédito de PIS/COFINS. Transcreve ementas.

- não tendo sido realizado o creditamento sobre a exaustão, não há impedimento legal que impossibilite ao creditamento dos insumos utilizados na fase agrícola, em especial ao que se refere ao cultivo da cana de açúcar (matéria prima utilizada na produção do bem destinado à venda).

3.5. Da Indevida Glosa dos Bens Utilizados como Insumos (item 01)- a fiscalização equivocou-se ao proceder a glosas de grande partes dos insumos supramencionados, haja vista que são diretamente aplicados no processo produtivo e, principalmente, essenciais na produção do álcool destinado à venda.

ABRASIVOS - Material de Manutenção - conforme demonstrado no Laudo do Processo Produtivo "os abrasivos (disco de desbaste e de corte, lixas e esmeril) são utilizados para a manutenção, confecção, fabricação e reforma de equipamentos Industriais. Confecção de peças para máquinas e equipamentos em geral como: motores elétricos, bombas, redutores de velocidades, centrífugas, sopradores de ar, compressores de ar. São utilizados também na fabricação ou melhoria da estrutura industrial com intuito de manter a produção de álcool e açúcar".

- os créditos especificados são considerados insumos, nos termos do art. 3º, inciso III da Lei n.º 10.833/2003 c/c com o disposto na Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, tendo em vista que são gastos que estão ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto comercializado, ou seja, são gastos necessários para a atividade produtiva.

- os insumos glosados se integram ao produto final, pois sua utilização está intrinsecamente ligada à qualidade final do produto, caracterizando-se como produto intermediário, ainda que sejam consumidos em decorrência de ação direta sobre ele no processo de fabricação do álcool. Cita Solução de Consulta.

DIESEL - Combustível e Lubrificante - para o desempenho de sua atividade (agroindustrial), é imprescindível a observância de todas as etapas relativas ao processo produtivo, o qual abrange a adequação e preparo do solo, o plantio de cana de açúcar, o cultivo e tratamentos culturais na cana de açúcar, o corte, carregamento e transporte, moenda, tratamento do caldo, cozimento, fermentação e destilaria.

- como não considerar como insumo essencial o combustível empregado nos caminhões, carretas, tratores e carregadeiras que transportam a própria cana de açúcar (que é a matéria prima para a produção de álcool) da lavoura para a unidade industrial?

- o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já reconheceu o direito ao crédito com relação aos dispêndios de aquisição de combustível e lubrificante utilizados nos caminhões, carretas, tratores e carregadeiras que transportam a cana de açúcar até a unidade industrial, nos termos das decisões a seguir ementas. Transcreve ementas.

- reconhecendo o conceito de insumo como os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços, resta evidente que as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados nos maquinários agrícolas ligados ao corte e carregamento da cana de açúcar, assim como no transporte da cana da lavoura até a unidade industrial são bens utilizados em etapas da produção do álcool industrial e, portanto, geram direito ao crédito de COFINS.

EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) - Material de Proteção e Segurança - conforme se verifica no Laudo do Processo Produtivo acostado aos autos, fornece aos seus trabalhadores (por força de Lei), itens de segurança e proteção individual especialmente desenvolvidos para evitar que estes sofram ferimentos quando em atividade, tanto na lavoura, quanto na indústria.

- na lavoura, os trabalhadores, especialmente aqueles do corte de cana, estão sempre sujeitos à cortes decorrentes do contato com enxadas, facões e demais materiais afiados, contusões e picadas de animais peçonhentos, além da necessidade da proteção contra intempéries e raios solares.

- os trabalhadores da indústria também necessitam de equipamentos especiais de segurança e proteção devido ao contato com equipamentos contundentes e outros com temperatura elevada, além de trabalhos com soldas e maçaricos entre outros.

- dessa forma, ante à essencialidade dos Equipamentos de Proteção Industrial (EPI) no desenvolvimento das atividades produtivas, resta caracterizado o direito creditório com relação a tais bens considerados como insumos.

GASOLINA COMUM/GASOLINA AVIAÇÃO - Aplicação Direta - nos termos do Laudo do Processo Produtivo, os veículos são utilizados para o transporte da equipe de queima (Brigada de Incêndio), do corpo técnico da empresa que realizam o acompanhamento, vistoria e avaliação do desenvolvimento da cultura e dos

trabalhos a ela relacionados, dos cortadores da cana de açúcar e dos trabalhadores que realizam o levantamento topográfico.

- os aviões (terceirizados) são utilizados anualmente para aplicar fertilizantes e maturadores na cultura da cana de açúcar.

- constatado a essencialidade dos veículos e aviões no processo produtivo resta comprovado que os dispêndios com gasolina comum e gasolina aviação devem compor a base de cálculo do crédito da COFINS passível de ressarcimento.

LABORATÓRIO - Material de Laboratório - como é possível observar no Laudo do Processo Produtivo, ela dispõe de laboratórios onde são realizadas análises para controle de qualidade do processo de fabricação do álcool. Ademais, os laboratórios realizam análise para que se conheça os principais parâmetros de composição da matéria prima para, com base nesses dados, serem efetuados os procedimentos necessários para o correto processamento, visando a extração da maior quantidade possível de sacarose para a conversão em álcool.

- os laboratórios também realizam a multiplicação dos inimigos naturais (ex.: vespa cotésia, broca da cana-de-açúcar e cigarrinha da raiz) que são utilizados como método de controle biológico, reduzindo, assim, o custo no manejo das pragas e aumentando a produtividade, além de agregar o apelo da sustentabilidade da cultura.

- dessa forma, evidencia-se a importância dos laboratórios no setor de usinagem, seja para o controle de qualidade, seja para o controle do crescimento da população microbiana para a diminuição da perda da matéria prima (cana de açúcar).

MANUTENÇÃO - Material de Manutenção - os bens alocados na conta "almoxarifado geral" foram glosados sob a assertiva de que ela não esclareceu a efetiva utilização dos mesmos. Já os "materiais de expediente" foram glosados, pois são utilizados na manutenção agrícola e veicular, e por não exercerem nenhuma ação direta sobre o produto em fabricação.

- sua frota é composta de automóveis, ônibus, motocicletas, tratores, pás-carregadeiras, motoniveladoras, tratores esteira, caminhões canavieiros, caminhões de apoio (ex.: caçambas, Munck, Bombeiros, Tanques d'água, Transporte de Colaboradores, Oficina, Borracharia, Comboio, Prancha, etc).

Os reparos e manutenções da frota são realizados pela própria empresa em oficinas mecânicas existentes nas unidades de produção.

- a fiscalização, ao proceder as glosas, deveria ter investigado a fundo se realmente tais produtos não se enquadravam como Produtos Intermediários para, na sequência, indeferir o direito de crédito.

- os materiais para solda e corte, excluídos pela fiscalização, são diretamente aplicados sobre o produto final, uma vez que integram as Moendas, que esmagam a cana de açúcar para obtenção do caldo que dará origem ao álcool industrial.

- ainda, que o caráter da essencialidade dos materiais para a manutenção, instalação e reposição dos equipamentos agrícolas e industriais, a fim de que haja o efetivo funcionamento dos equipamentos, por si só se enquadram ao conceito subsidiário de insumos, qual seja, aquele que inobstante não tenha contato direto com o produto final, são indispensáveis à sua industrialização.

MATERIAL DE FIXAÇÃO - Material de Manutenção - a fiscalização procedeu a glosa dos Material de Fixação - Material de Manutenção (parafusos, arruelas, pregos, pinos, abraçadeiras, rebites e outros) utilizados na fase agrícola e veicular, sob a alegação de que não houve a demonstração da efetiva utilização dos mesmos no processo produtivo.

- como amplamente demonstrando, devem ser considerados todos os dispêndios que formaram as receitas tributáveis, não sendo possível cogitar o entendimento de que sua atividade se restrinja a uma linha de produção industrial em um galpão fechado, sacrificando os custos da parte agrícola.

ÓLEOS E LUBRIFICANTES - Aplicação Direta/Combustíveis e Lubrificantes - houve a glosa de Óleos e Lubrificantes utilizados na frota veicular (óleo motor, óleo compressor, óleo freio, óleo transmissão, óleo câmbio, fluido de freio, fluido de radiador, graxas e outros) sob a assertiva de que tais bens não exercem nenhuma ação direta sobre o produto em fabricação (álcool industrial) destinado à venda, não se enquadrando, portanto, ao conceito de insumo.

- merece reforma o entendimento manifestado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maringá/PR ao indeferir o crédito pleiteado.

- devem ser considerados como insumos 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.

- o insumo pode integrar as etapas que resultem no produto ou serviço, ou até mesmo as posteriores, desde que sejam imprescindíveis ao funcionamento do fator de produção.

- o art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.6372/002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

- nos termos do Laudo do Processo Produtivo, os lubrificantes, combustíveis aditivos e fluídos são aplicados na frota própria para todas as fases da cultura da cana-de-açúcar, incluindo o apoio técnico, os tratos culturais, o transporte e carregamento da cana-de-açúcar das áreas de colheita para a moagem na indústria. - houve a glosa de Óleos e Lubrificantes utilizados na frota veicular (óleo motor, óleo compressor, óleo freio, óleo transmissão, óleo câmbio, fluido de freio, fluido de radiador, graxas e outros) sob a assertiva de que tais bens não exercem

nenhuma ação direta sobre o produto em fabricação (álcool industrial) destinado à venda, não se enquadrando, portanto, ao conceito de insumo.

- merece reforma o entendimento manifestado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maringá/PR ao indeferir o crédito pleiteado.

- devem ser considerados como insumos 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.

- o insumo pode integrar as etapas que resultem no produto ou serviço, ou até mesmo as posteriores, desde que sejam imprescindíveis ao funcionamento do fator de produção.

- o art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.6372/002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

- nos termos do Laudo do Processo Produtivo, os lubrificantes, combustíveis aditivos e fluidos são aplicados na frota própria para todas as fases da cultura da cana-de-açúcar, incluindo o apoio técnico, os tratos culturais, o transporte e carregamento da cana-de-açúcar das áreas de colheita para a moagem na indústria.

PEÇAS - Aplicação Direta/Peças para Veículos/Peças Máquinas Agrícolas - a Fiscalização procedeu a glosa das peças de manutenção de máquinas e implementos agrícolas e veicular (veículos leves, ônibus, motocicletas, caminhões, carretas, tratores e carregadeiras), reconhecendo, apenas, o crédito com relação as peças estritamente utilizada na indústria.

- o caráter da essencialidade das peças utilizadas na manutenção, instalação e reposição das máquinas e equipamentos agrícolas e nos veículos da frota para que haja o efetivo funcionamento desses equipamentos e veículos, por si só se enquadram ao conceito subsidiário de insumo, qual seja, aquele que inobstante não tenha contato direto com o produto final, são indispensáveis à sua fabricação.

- os reparos e manutenções da frota agrícola e veicular (camionetes, motocicletas, automóveis, caminhões canavieiros, caminhões oficina volante, caminhões caçamba, caminhões comboio, caminhões transporte de trabalhadores, carregadeiras de cana, moto niveladora, trator para transporte de cana, trator de esteira, caminhões prancha para o transporte de equipamentos, ônibus de trabalhadores rurais, etc), são realizados por ela em oficinas mecânicas existentes nas unidades de produção.

- a Secretaria da Receita Federal, em diversas Soluções de Consulta, já reconheceu o direito creditório com relação à aquisição de partes e peças de manutenção/reposição para máquinas e equipamentos agrícolas e veículos

empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, conforme se verifica a seguir. Transcreve ementas.

PNEUS E CÂMARAS - Pneus Agrícolas, Cargas e Passeio - segundo o Laudo do Processo Produtivo, os pneus e câmaras são materiais que a frota própria de transporte utiliza no decorrer da safra para transportar a cana de açúcar proveniente das áreas de colheita.

- descabe a assertiva de que não são considerados insumo, pois sofrem desgaste contínuo e são empregados nas etapas do processo produtivo, ainda que na fase agrícola, de fabricação do produto destinado à venda.

- pela sua essencialidade, é indubitável seu direito creditório com relação as aquisições de pneu e câmaras utilizados nos veículos agrícolas, de carga e passeio, devendo, portanto, ser reformado o despacho decisório.

QUÍMICOS LAVOURA - Produtos Químicos - a Fiscalização procedeu a glosa dos produtos químicos, em especial os Maturadores, utilizados na fase agrícola, por não exercerem nenhuma ação direta sobre o produto fabricado destinado à venda, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumo.

- nos termos do Laudo do Processo Produtivo anexo, as etapas dos tratos culturais incluem a fertirrigação, que é a aplicação de fertilizantes por sistema similar a irrigação, a correção do solo, adubação, aplicação de inseticidas, nematicidas, herbicidas, controle biológico de pragas e maturadores, etapas que visam criar as condições ideais de crescimento da cana-de-açúcar, matéria prima geradora da sacarose, a qual será extraída no processo industrial, objetivando a produção do açúcar e álcool.

- a Fase dos Tratos Culturais se inicia com o término do plantio da cana-de-açúcar,, repetindo-se em todos os anos do ciclo produtivo da planta, com o objetivo de obter uma boa produção de cana-de-açúcar, matéria-prima do açúcar e do álcool. A cada ano do canavial, várias avaliações agrônômicas são feitas, visando assegurar o desempenho da safra e é onde se concentra a maior parte dos gastos da produção.

- todos os insumos aplicados na fase agrícola são consumidos na formação e manutenção da cana de açúcar, pois do sucesso da lavoura depende a aplicação de produtos químicos, ou seja, são determinantes para a qualidade do produto em sua fase de industrialização.

- referidos produtos se integram ao produto final, pois sua utilização está intrinsecamente ligada à qualidade final do produto, caracterizando-se como produto intermediário, ainda que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos em decorrência de ação direta sobre ele no processo de fabricação.

- é justamente este o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que entende pela possibilidade de aproveitamento dos créditos advindos

dos insumos utilizados na fase agrícola, visto que são totalmente consumidos no processo de industrialização, conforme decisão a seguir ementada. Transcreve ementa.

TINTAS - Material de Manutenção - as tintas (automotivas, solventes, rolos, thinner, verniz) utilizadas na manutenção da frota veicular se enquadram ao conceito subsidiário de insumo, inobstante não tenham contato direto com o produto final, são utilizadas nas etapas do processo produtivo de fabricação do álcool.

- dessa maneira, são passíveis de aproveitamento do crédito da COFINS as aquisições de tintas utilizadas na manutenção dos veículos da frota.

3.6. Do Direito ao Crédito com Relação aos Fretes Pagos na Compra de Bens para Revenda e Utilizados como Insumos - com relação aos fretes contratados para o transporte de mercadoria para revenda e insumo, a Fiscalização segregou a análise em dois grupos: I- Tipo Frente - almoxarifado, calcário, funcionários, insumo usina, laboratório, manutenção, peças e solo; II- Tipo Frete - cana MP.

- com relação ao item I (Tipo Frente - almoxarifado, calcário, funcionários, insumo usina, laboratório, manutenção, peças e solo), a fiscalização procedeu a glosa dos frentes, após aplicada a proporção, contratados para o transporte de bens supostamente não considerados como insumos.

- como demonstrado nos tópicos anteriores, os bens glosados, sobretudo aqueles aplicados na fase agrícola, são indubitavelmente considerados insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS, pois são custos necessários para a realização de suas atividades operacionais, caracterizando-se como essenciais para o funcionamento do fator de produção.

- o valor do frete incidente na aquisição destes bens integra o custo de aquisição, podendo, portanto, compor a base de cálculo na apuração dos créditos PIS/COFINS, com escopo legal nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, por serem utilizados nas etapas essenciais à atividade econômica da pessoa jurídica.

- concernente ao item II (Tipo Frete - cana MP), houve a glosa dos fretes utilizados no transporte da cana de açúcar (matéria prima) adquirida de pessoa física.

- a legislação não exige, para fins de creditamento das despesas com frete, que as aquisições de bens para revenda ou de insumos (no caso, a cana de açúcar - matéria prima) sejam realizadas exclusivamente de pessoa jurídica. A única exigência é que os custos de aquisição de bens para revenda ou a serem utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda sejam suportados pela pessoa jurídica adquirente.

3.7. Da Indevida Glosa dos Serviços Utilizados como Insumos (item 02)- a fiscalização equivocou-se ao proceder a glosas de grande partes dos serviços utilizados como insumos, haja vista que são diretamente aplicados no seu

processo produtivo e, principalmente, essenciais na produção do álcool destinado à venda.

ANÁLISE DE SOLO - Aplicação Direta - a fiscalização glosou os serviços de análise de solo, análise de solo macronutrientes, análise físico e químico do solo e análise de amostra de solo, por serem serviços empregados na lavoura, não se enquadrando como insumo por não serem consumidos na planta industrial.

- que a realização da análise de solo é importante, pois somente os dados obtidos a campo, através da observação visual, não são suficientes para se determinar possíveis problemas nutricionais das plantas.

- deve-se fazer a análise de solo como parte de um planejamento da instalação da cultura da cana de açúcar, servindo como prevenção para futuros problemas nutricionais que podem facilitar o aparecimento de pragas e doenças.

- em decorrência da análise física e química do solo, pode-se chegar ao aumento da lucratividade, pois haverá um aumento da produção e da resistência da planta, diminuindo os gastos com agrotóxicos (inseticidas, herbicidas e fungicidas). Em consequência disso, haverá uma melhor qualidade de vida e menor impacto ambiental.

- a análise de solo é um instrumento que pode auxiliar o aumento da exploração agrícola, pois facilita o acompanhamento das mudanças da fertilidade e indica os níveis de nutrientes do solo, possibilitando o desenvolvimento de um programa de calagem e adubação. - a fiscalização glosou os serviços de análise de solo, análise de solo macronutrientes, análise físico e químico do solo e análise de amostra de solo, por serem serviços empregados na lavoura, não se enquadrando como insumo por não serem consumidos na planta industrial.

- que a realização da análise de solo é importante, pois somente os dados obtidos a campo, através da observação visual, não são suficientes para se determinar possíveis problemas nutricionais das plantas.

- deve-se fazer a análise de solo como parte de um planejamento da instalação da cultura da cana de açúcar, servindo como prevenção para futuros problemas nutricionais que podem facilitar o aparecimento de pragas e doenças.

- em decorrência da análise física e química do solo, pode-se chegar ao aumento da lucratividade, pois haverá um aumento da produção e da resistência da planta, diminuindo os gastos com agrotóxicos (inseticidas, herbicidas e fungicidas). Em consequência disso, haverá uma melhor qualidade de vida e menor impacto ambiental.

- a análise de solo é um instrumento que pode auxiliar o aumento da exploração agrícola, pois facilita o acompanhamento das mudanças da fertilidade e indica os níveis de nutrientes do solo, possibilitando o desenvolvimento de um programa de calagem e adubação.

MANUTENÇÃO - Manutenção da Frota / Manutenção de Frota Agrícola / Manutenção da Fábrica / Manutenção de Laboratório / Manutenção de Posto - apesar da previsão legal, a fiscalização não reconheceu os créditos oriundos das aquisições de serviços utilizados como insumos na manutenção da frota (glosa integral), da frota agrícola (glosa integral), da fábrica (glosa parcial), de laboratório (glosa integral) e de posto (glosa integral), sob a assertiva de não são aplicados ou consumidos, na planta industrial, não produção do produto final "álcool industrial", não se enquadrando, portanto, aos preceitos do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

- conforme demonstrado através do Laudo do Processo Produtivo acostado à presente Manifestação de Inconformidade, resta patente que os serviços de manutenção supramencionados, não obstante aplicados na fase agrícola, são realizados em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagos a pessoa jurídica domiciliada no país, gerando, portanto, direito a créditos a serem descontados da Contribuição para a COFINS.

P&D CANA - Aplicação Direta - as prestações de serviço de consultoria agrícola são de suma importância para o processo produtivo, tendo em vista que estão pautados no desenvolvimento rural que estejam focados no aspecto econômico, tendo ainda apelo social e sustentabilidade ambiental.

- os dispêndios com a consultoria agrícola é voltado para as atividades agrícolas de preparo de solo, plantio e tratos culturais, uso de fertilizantes e corretivos, controle de plantas daninhas e qualidade da matéria-prima.

- em face à essencialidade para o processo produtivo, em especial para o cultivo da cana, os custos com a prestação de serviço de consultoria agrícola geram direito à crédito de PIS/COFINS.

SERVIÇO DE PULVERIZAÇÃO - Aplicação Direta - nos termos do Laudo do Processo Produtivo, a Fase dos Tratos Culturais se inicia com o término do plantio da cana-de-açúcar, repetindo-se em todos os anos do ciclo produtivo da planta, com o objetivo de obter uma boa produção de cana-de-açúcar, matéria-prima do açúcar e do álcool. A cada ano do canavial, várias avaliações agrônômicas são feitas, visando assegurar o desempenho da safra e é onde se concentra a maior parte dos gastos da produção.

- a aplicação dos maturadores, em especial, visa antecipar e manter a maturação natural e assim disponibilizar matéria-prima de boa qualidade para industrialização antecipada, além de auxiliar no manejo das variedades.

- o sucesso da lavoura depende a aplicação de produtos químicos, ou seja, são determinantes para a qualidade do produto em sua fase de industrialização.

- os serviços de pulverização com maturador, seja a aplicação aérea ou não, são considerados insumos para fins de creditamento do PIS/COFINS, em razão da imprescindibilidade dentro do processo produtivo, tendo em vista que

proporciona a melhora das características físicas, químicas e nutricionais da cultura da cana de açúcar.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO COM MAQUINAS E PREPARO DO SOLO - Aplicação Direta - foram glosados, ainda, os serviços com máquinas (retroescavadeira, caçamba), bem como os serviços de preparação do solo, por serem aplicados na lavoura, não terem sido consumidos na planta industrial, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumo.

- os tratores, pás-carregadeiras, motoniveladoras, tratores esteira, caminhões canavieiros e caminhões de apoio (caçambas, munck e comboio) são utilizados nas fases I (Adequação e Preparo do Solo), II (Plantio da Cana de Açúcar) e IV (Corte, Carregamento e Transporte da Cana), assim especificadas no Laudo do Processo Produtivo.

- os serviços com máquinas (retroescavadeira, caçamba), e os serviços de preparação do solo são essenciais para a produção da cana de açúcar, matéria prima do álcool industrial, sendo, portanto, inquestionável o direito creditório com relação aos gastos com referidos serviços.

TRANSPORTE DA CANA / FUNCIONÁRIOS / MUDA - Aplicação Direta - exerce atividade agroindustrial, cujo objeto consistia, a época da apuração do crédito, na fabricação de álcool, sendo imprescindível para o exercício dessa atividade, a observância de todas as etapas relativas ao processo produtivo.

- as etapas de corte, carregamento e transporte da cana até o estabelecimento industrial são representativas e envolvem grande parte dos custos operacionais necessários para o exercício de sua atividade de produção, e que, nessa etapa em que se faz necessário o transporte de trabalhadores rurais para o corte, bem como o carregamento e o transporte da cana de açúcar para a indústria se faz verificar que é essencial ao processo produtivo como um todo, que resultará, ao final, na obtenção do produto que será comercializado.

- esse é o entendimento, inclusive, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos da decisão infratranscrita.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE ÁLCOOL E AÇÚCAR. INSUMOS. Geram direito a crédito do PIS não cumulativo as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na produção da empresa, no caso, transporte de cana e transporte de olhadura; transporte, pago a pessoa jurídica, de trabalhadores rurais envolvidos na atividade de corte da cana de açúcar e as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados no maquinário agrícola ligado ao corte e carregamento da cana de açúcar, assim como, nos caminhões que transportam a cana da lavoura até a unidade industrial, por se tratarem de bens ou serviços utilizados em etapas da produção do açúcar e do álcool. [...]

(CARF - Terceira Câmara/Terceira Seção de Julgamento – Processo nº 10840.001615/2005-38 - Acórdão nº 3301-001.289 - Data da Sessão: 26/01/2012).

- todos os itens impugnados, ou seja, os serviços de transporte de mudas, serviços de transporte de funcionários rurais envolvidos no corte da cana, bem como os serviços de carregamento e transporte da cana de açúcar da lavoura até a indústria, são serviços utilizados nas etapas de produção do álcool, e, portanto, geram direito ao crédito de PIS/COFINS.

- merece reforma o despacho decisório que efetuou esses serviços que, de forma inquestionável, são considerados insumos pela essencialidade no processo produtivo.

VULCANIZAÇÃO - Aplicação Direta - os pneus são bens utilizados pela frota veicular, no decorrer da safra, para transportar a cana de açúcar proveniente das áreas de colheita. Sendo assim, os serviços de vulcanização de pneus são essenciais no processo produtivo, devendo, portanto, ser reconhecido o direito creditório.

3.8. Da Indevida Glosa das Despesas de Armazenagem e Fretes nas Operações de Venda (item 03)Do Rateio Proporcional Aplicado às Despesas de Fretes e Armazenagem - o rateio proporcional aplica-se ao valor dos bens utilizados como insumos, aos custos, às despesas e aos encargos comuns, adquiridos no mês, a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas no mês.

- a despesa de frete de venda do produto não é uma despesa comum, sujeita ao rateio proporcional, tendo em vista que está exclusivamente vinculada às receitas auferidas em operação no mercado externo.

- procedeu de forma correta ao não aplicar o método de rateio proporcional com relação as despesas de frete de venda, por estarem exclusivamente vinculada às receitas auferidas em operação no mercado externo.

Das Aquisições de Fretes não Empregados na Operação de Venda - por considerar que as despesas de frete estão vinculadas às saídas através de remessas para depósito ou armazém geram (CFOP 5.905) e remessa para formação de lote (CFOP 5.505), não sendo empregados nas operações de venda, a fiscalização precedeu a exclusão dessas despesas na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS.

- efetuou remessas para fins de exportação e não para depósito ou armazém ou para formação de lote, conforme demonstrado através das notas fiscais e demais documentos de exportação ora apresentadas.

- ainda que conste nas notas fiscais a remessa para depósito ou armazém ou para a formação de lote, o álcool industrial foi efetivamente exportado, conforme demonstram o Memorando de Exportação, o Registro de Exportação (RE), Extrato de Notas de Exportação, Ordem e Remessa.

Das Despesas de Embarque, Bombeamento e Taxa de Seguro - a fiscalização reconheceu, apenas, as despesas realizadas como armazenagem, passíveis de gerar direito a desconto dos créditos, retirando, contudo, da base de cálculo dos

créditos, as despesas de embarque com navios, serviços de bombeamento de álcool industrial e taxa de seguro, por inexistir previsão legal.

- o entendimento manifestado no despacho recorrido não deve prevalecer, em razão da lisura dos procedimentos adotados, conforme fundamentos jurídicos expostos a seguir.

- pode descontar crédito tanto no que tange aos insumos que fazem parte do seu processo produtivo, como dos custos/despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, separadamente daqueles efetuados as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Transcreveu trechos da Lei 10.833/03 e da IN SRF 404/04.

- não contrata o seguro para a armazenagem de sua carga, mas são os próprios armazéns gerais que contratam o seguro em seu nome para a armazenagem da carga.

- é uma prática comum e corriqueira dos armazéns gerais, de contratarem seguro para a carga que armazenam, e embutirem tal valor no custo da prestação de seu serviço. A taxa de seguro, portanto, juntamente com o preço da armazenagem, fazem parte do preço cobrado pelos armazéns gerais.

- ante esta impossibilidade de desvinculação, não há como descaracterizar que as taxas de seguro não são custos/despesas de armazenagem.

3.9. Da Indevida Glosa dos bens do ativo imobilizado (item 04)- a Fiscalização afirma que ela (manifestante) apurou bens do ativo imobilizado que supostamente não são utilizados na produção do bem destinado à venda (álcool industrial), mas que são utilizados na parte agrícola, a exemplo dos veículos e equipamentos de informática abaixo relacionados.

- os bens e serviços utilizados na fase agrícola são imprescindíveis e essenciais ao seu processo produtivo, sem os quais não haveria produção de álcool.

- por essa razão, não subsistem as glosas efetuadas, devendo, portanto, ser reconhecido o direito creditório, inclusive com relação aos créditos relacionados à sua fase agrícola.

EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA - mecanizado, rurais / INSTRUMENTOS E FERRAMENTAS - rurais / VEÍCULOS - assist. social - leves – rurais - o conceito de produção é mais amplo que o de industrialização, alcançando todas as etapas necessárias à atividade desenvolvida pelo contribuinte, seja ele industrial, comerciante ou prestador de serviço.

- os equipamentos de informática, por exemplo, são necessários para o controle e funcionamento dos equipamentos na fase agrícola pelos técnicos responsáveis pelo acompanhamento do preparo do solo, plantio, manejo e corte da cana-de-açúcar.

- os veículos leves são necessários para o deslocamento de pessoal técnico, transporte de insumos, realização de levantamento topográfico, transporte de

controle biológico (vespas) do laboratório para a plantação, atendimento emergencial (ambulância), de forma a atender todas as fases do processo produtivo descrito no laudo anexo.

- existem itens sob essa rubrica, a saber, caminhões, carrocerias, reboques e semirreboques que são destinados ao transporte de insumos para o campo, bem como o transporte de matéria prima (cana-de-açúcar para a indústria, sem os quais não haveria produção de álcool.

- devem ser considerados legítimos os créditos originados dos encargos de depreciação dos itens acima, uma vez que necessários ao processo produtivo.

3.10. Da Indevida Glosa dos bens do ativo imobilizado, com base no valor de aquisição (item 05)- a Fiscalização afirma que ela (manifestante) apurou bens do ativo imobilizado que supostamente não são utilizados na produção do bem destinado à venda (álcool industrial), mas que são utilizados na parte agrícola.

- novamente não assiste razão à Fiscalização, conforme se verifica abaixo.

INSTRUMENTOS E FERRAMENTAS – rurais - houve a exclusão dos créditos originados dos encargos de depreciação dos instrumentos e ferramentas rurais, tais como esmerilhadeira, motoesmerilhadeiras e motoesmelhiradeiras com bancada, sob a assertiva de que todos são utilizados na fase agrícola e não na produção industrial do álcool.

- o conceito de produção é mais amplo que o de industrialização, alcançando todas as etapas necessárias à atividade desenvolvida pelo contribuinte, seja ele industrial, comerciante ou prestador de serviço.

- sem os instrumentos e ferramentas descritos inexistente atividade produtiva na fase agrícola, a qual, reiteradamente demonstrada, é legítima a autorizar o creditamento.

- devem ser considerados legítimos os créditos originados dos encargos de depreciação dos itens acima, uma vez que necessários ao processo produtivo.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS – laboratório - não apenas na fase agrícola a Fiscalização excluiu os encargos de depreciação, mas também sobre as máquinas e equipamentos do laboratório vinculado à atividade industrial.

- aduziu a Fiscalização que os aparelhos de sensibilidade, autoclaves, betoneira, centrífuga, cromatógrafo, destiladores, estufas, nobreak, phmetro, prensa e outros bens utilizados no laboratório da empresa não dão direito ao creditamento dos encargos de depreciação por não serem bens do ativo imobilizado utilizados na produção industrial da Manifestante, e que o laboratório é ambiente apartado da parte industrial propriamente dita.

- a suposição levada a efeito pela Fiscalização demonstra desconhecimento do processo produtivo e do produto industrializado. A produção de álcool envolve o exercício de atividade laboratorial na análise dos componentes e na qualidade dos bens produzidos, sob risco de perda de toda produção.

- imprescindível a realização de exames em laboratório para acompanhamento da produção do álcool, sendo impossível segregar o desenvolvimento da atividade em laboratório do restante da atividade produtiva.

MÁQUINAS E IMPLEMENTOS - rurais / VEÍCULOS – rurais - novamente a Fiscalização efetua a exclusão dos encargos de depreciação de bens relacionados à atividade rural, a saber: (i) sobre máquinas e implementos rurais, tais como arados, carregadeira, motocana, carreta agrícola, distribuidor canavieiro, grade aradora, grade destorroadora, motoniveladora caterpillar, pulverizador, subsolador, sistema de irrigação, terraceador, transbordo agrícola, transbordo auto basculante, tratores e outros utilizados exclusivamente na parte agrícola da empresa; (ii) e sobre agribomba, carroceria canavieira, guindaste hidráulico, reboque usicamp e outros; bens estes que são utilizados na fase agrícola.

- o argumento da Fiscalização, novamente, é o de que os bens da fase agrícola não são bens do ativo imobilizado utilizados na produção industrial do álcool.

- com base nesse argumento, reitera, nos termos supraexpostos, que os bens relacionados são imprescindíveis ao processo produtivo da agroindústria, e que lhe dão direito, portanto, ao crédito dos encargos de depreciação.

NCM 84389000 e depreciação em 1/24 - a Fiscalização excluiu, ainda, o bem denominado Moenda da opção de depreciação acelerada em 1/24 avos, conforme permitem o Decreto n.º 4.955/2004 e o Decreto n.º 5.222/2004.

- a Moenda utilizada na indústria de álcool é a mesma utilizada na indústria de açúcar, cuja função é forçar a cana a passar por aberturas de maneira separar o caldo contido no bagaço.

- a classificação NCM da Moenda, entretanto, é condizente com a posição "84383000 - Máquinas e aparelhos para a indústria de açúcar", a qual, nos termos do Decreto n.º 4.955/2004, permite a depreciação acelerada em 1/24 avos.

- a depreciação acelerada visa, justamente, conciliar o tempo em que se permite a utilização do crédito com o tempo de vida útil do bem a ser depreciado, e que, sabe-se que a Moenda, de todos os equipamentos de uma Usina de Álcool ou de Açúcar, é um dos bens que mais sofrem desgaste no processo produtivo, com reduzida vida útil, por realizar a moagem da cana de açúcar.

- o equívoco da classificação NCM não desnatura o direito de crédito em função da depreciação da Moenda, e que, não se permite, portanto, em função da classificação equivocada da Nota Fiscal, a exclusão do crédito decorrente dos encargos de depreciação da Moenda, a título de depreciação acelerada em 1/24 avos, nos termos da legislação vigente à época.

3.11. Dos créditos presumidos relativos a estoque de abertura (item 07)- anteriormente, era tributada pelo lucro presumido, passando, no ano-calendário de 2007, a adotar o regime de tributação com base no lucro real.

- em decorrência dessa alteração possui direito ao crédito correspondente ao estoque de abertura dos bens previstos na legislação, aplicando o percentual legal sobre o valor do estoque utilizado em 12 parcelas mensais, iguais e sucessivas,,e que, essa previsão aplica-se, de igual modo, aos estoques de produtos acabados e em elaboração.

- a Fiscalização, mantendo entendimento vergastado anteriormente, realizou a exclusão destes bens da apuração de crédito. Para tanto, segregou os itens em dois grupos: a) Grupo 01 - Estoque de abertura composto por bens que não são considerados insumos pela legislação, e; b) Produtos acabados e em elaboração composto de bens não considerados insumos ou composto de bens comprados de pessoa física.

- em ambos os grupos, a Fiscalização apontou suposta impropriedade da Manifestante na apuração dos créditos em função da caracterização dos bens como insumos na produção ou fabricação de bens, em especial aqueles utilizados na fase agrícola da Manifestante.

- discorda do entendimento prolatado no Despacho Decisório, uma vez que, conforme pontuado em tópico anterior, os insumos utilizados na fase agrícola permitem o creditamento nos termos da legislação e da jurisprudência administrativa do egrégio CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INSUMOS DE ATIVIDADE AGRÍCOLA. ADUBOS, DEFENSIVOS E FERTILIZANTES.

Sendo integralmente consumidos no processo produtivo, geram direito crédito presumido de IPI os insumos de atividade agrícola.

[...]

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(CARF - 3a Câmara / 2a Turma Ordinária - Processo nº 10950.005380/2002-63 - Acórdão nº 3302-00.660 - Sessão: 28 de outubro de 2010 - Recorrente: Usina de Açúcar Santa Terezinha Ltda.)- é necessária a reforma do Despacho Decisório, para que sejam mantidos os créditos apurados decorrentes dos estoques de abertura.

4. DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - Incidência da Taxa Selic - em não se admitindo a reconstituição do valor por meio da correção monetária, estar-se-ia admitindo o enriquecimento sem causa do Estado e o conseqüente empobrecimento injusto da Manifestante. Isso porque, a correção monetária em nada acresce o valor corrigido, apenas objetiva recompor em bases reais o valor original, resguardando, assim, o seu valor econômico. Desta feita, quando se admite o ressarcimento de créditos tributários apenas pelo seu valor nominal, cuja substância já se encontra corroída pela inflação, depara-se com um decréscimo de patrimônio.

- seja reconhecido o direito à incidência de juros compensatórios de 1% (um por cento) e de correção monetária, por meio da aplicação da taxa SELIC, sobre o crédito concedido em favor da Manifestante, nos termos do nos termos do artigo 39, § 4º, da Lei n.º 9.250/1995 c/c o art. 66, § 3º da Lei n.º 8.383/1991 e art. 108 do Código Tributário Nacional.

5. DAS PROVAS - como objeto de prova que o crédito oriundo dos insumos glosados fazem parte do processo produtivo, junta, nesta ocasião, Laudo Técnico Descritivo do Processo Produtivo com o fim de confirmar a descrição de todo o processo produtivo da empresa e demonstrar a utilização de cada um dos insumos glosados.

- protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidas, especialmente a juntada dos documentos anexos, bem como eventual necessidade de novos documentos, com o escopo de comprovar os fatos alegados, e de realização de perícia para apuração do processo produtivo.

6. DOS PEDIDOS a) Reforma do despacho decisório;

b) Incidência de juros compensatórios de 1% (um por cento) e de correção monetária, por meio da aplicação da taxa Selic;

c) Suspensão da exigibilidade dos valores não compensados, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Por meio da Resolução nº 776, fls. 1014/1053, esta Turma de Julgamento encaminhou o processo em diligência para que o auditor-fiscal, considerando o conceito de insumo estabelecido no REsp nº 1.221.170/PR, com a delimitação de seu alcance contida na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, reanalisasse a glosa dos créditos decorrentes de bens e serviços que não foram considerados insumos no Despacho Decisório.

Colhe-se da Informação Fiscal, fls. 1059/1086, que a fiscalização manteve a glosa dos créditos calculados sobre os seguintes custos:

DOS BENS ☐ ABRASIVOS - MATERIAL DE MANUTENÇÃO - Grupo ABRASIVOS (rebolos, discos e lixas)☐ EPI - MAT.DE PROTEC. E SEGURANÇA - EQUIP. PROTEÇÃO COLETIVA (extintores, fitas adesivas e cones de borracha)

☐ MANUTENÇÃO - Almoxarifado Geral (chave de fenda, Allen, fixa, brocas, alicate e martelo)☐ MANUTENÇÃO - MATERIAIS DE EXPEDIENTE (material de expediente)☐ PEÇAS – GASES EM GERAL (ferramentas)☐ PEÇAS – MATERIAIS P/OBRAS CIVIS (materiais para obras civis)☐ PEÇAS – MATERIAIS DE EXPEDIENTE (material de expediente)☐ PEÇAS – MATERIAIS DE EXPEDIENTE ☐ PEÇAS – MATERIAIS P/OBRAS CIVIS ☐ TINTAS - MATERIAL DE MANUTENÇÃO (TINTAS)DOS SERVIÇOS ☐ MANUT. FÁBRICA – SERVIÇOS DE CONSULTORIA ☐ MANUT. POSTO – APLICAÇÃO DIRETA ☐ TRANSP. FUNC. APLICAÇÃO – DIRETA Relativamente ao grupo do ativo imobilizado (VEÍCULOS ASSIST. SOCIAL – LEVES) a fiscalização manteve a glosa, não fariam parte do processo de produção de bens destinados à

venda, seriam de utilização nas demais áreas da empresa, não se enquadrando portanto no inciso VI do art. 3º da lei 10.833/2003.

Registra a fiscalização que devido a reversão da glosa dos custos de diversos bens foram recalculados:

☒ a base de cálculo dos fretes na aquisição de insumos do grupo que podem gerar créditos na não cumulatividade das contribuições, devido a nova interpretação de conceito de insumos de acordo com o Parecer 05/2018;

☒ o crédito presumido relativo a estoque de abertura sobre os insumos aceitos após a reversão das glosas, incluindo na matéria prima, a cana comprada de pessoa física no período, que compõe os produtos acabados e em elaboração.

Ao final, o auditor fiscal reconhece que o total dos créditos disponíveis passíveis de ressarcimento no trimestre é no total de R\$ 80.754,36.

Cientificada em 21/12/2020, a Interessada interpôs manifestação de Inconformidade, em 19/01/2021, onde, em síntese:

Destaca que as atividades que envolvem o processo produtivo do álcool podem ser divididas em atividade rural e atividade industrial, cuja subsunção perfazeria a atividade Agroindustrial.

Sustenta que o direito ao creditamento deve ser aplicado a toda atividade agroindustrial. Explica que a atividade que exerce é agrícola (produção de cana-de-açúcar) e industrial (fabricação de álcool), ou seja, se configuraria como uma agroindústria. Entende que, assim, tem direito aos créditos sobre insumos consumidos em ambas fases de seu processo produtivo.

Defende que não há como restringir o conceito de insumos, nos termos do RESP 1.122.170/PR, a determinadas fases/operações do processo produtivo para fins de tomada de créditos, como teria feito a fiscalização, que é necessário considerar todos os gastos inerentes à atividade econômica empresarial e imprescindíveis para a formação do produto destinado à venda.

No que tange às glosas especificamente mantidas, esclarece como os bens adquiridos ou os serviços contratados foram utilizados em seu processo produtivo. Tece considerações detalhadas a respeito das “glosas de créditos da fase agrícola”, “glosa de créditos da fase industrial”, “glosa de bens do ativo imobilizado” e “glosa de depreciação acelerada”. Suscita que, em se revertendo a glosa em sede julgamento, deve ser recalculado o crédito presumido do estoque de abertura e crédito sobre os fretes na aquisição de insumos.

Requer, ao fim:

- a) Reforma da Informação Fiscal/Diligência, a fim de reconhecer o direito creditório; e b) Atualização do crédito concedido.

A decisão recorrida manteve o crédito tributário e conforme ementa do Acórdão nº 102-002.677 apresenta o seguinte resultado:

ACÓRDÃO Nº 102-002.677 - 3ª TURMA DA DRJ02

DATA DA SESSÃO 23 DE NOVEMBRO DE 2021

PROCESSO Nº 10950.720503/2010-08

INTERESSADO USINA SÃO TOMÉ S/A

CNPJ/CPF 02.334.471/0001-61

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Ementa:

NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

A regra geral é a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não-cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

REsp nº 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. CRÉDITOS NÃO VINCULADOS A INSUMOS. EFEITOS. INAPLICABILIDADE.

Impossibilidade de extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STJ, no âmbito do REsp nº 1.221.170-PR, a outros tipos de créditos que não o vinculado à aquisição de insumos.

A necessidade ou a imprescindibilidade não são por si só critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins devidos. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

Ementa:

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário.

DOCTRINA. EFEITOS.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus dos sujeitos passivos requerentes a comprovação da existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo em síntese os mesmos argumentos apresentados na Impugnação. Requer a Recorrente a reforma do r. acórdão a fim de reconhecer o direito creditório ao ressarcimento integral dos créditos de PIS Não-Cumulativo - Ressarc/Compens do 3º trimestre de 2007, tendo em vista que todas as glosas representam aquisição de insumos e/ou operações vinculadas ao processo industrial da Recorrente, cuja natureza geram direito aos créditos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo Recorrente e reconheceu em parte o direito creditório.

Preliminar

Ao analisarmos o acórdão que julgou a Manifestação de Inconformidade percebe-se que este foi OMISSO em diversos argumentos e itens trazidos pela Recorrente. Veja-se que a diligência fiscal glosou diversos créditos de serviços utilizados como insumos, sendo que a Recorrente apresentou defesa e argumentos que sustentam a higidez de todos eles.

Ocorre que a Delegacia de Julgamento deixou de analisar a defesa trazida dos seguintes itens:

- TREINAMENTO

- P&D – CANA – Aplicação Direta
- TRANSPORTE DE ÁLCOOL
- TRANSPORTE DE AÇÚCAR

Tal omissão enseja a NULIDADE nestes pontos, conforme previsão dos arts. 31 e 59 do Decreto 70.235/72. Vejamos:

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. [...]

(Grifos nossos)

Sendo assim, a Recorrente requer que seja declarada a NULIDADE do r. acórdão no que diz respeito aos itens acima mencionados, já que houve omissão por parte da delegacia de julgamento causando cerceamento de defesa e prejudicando a Recorrente.

Caso este não seja o entendimento desse E. Conselho de Contribuinte, a Recorrente fará a defesa dos itens em tópicos específicos deste recurso (4.4. Da Indevida Glosa dos Serviços Utilizados como Insumos (item 02))

Depreende-se da análise dos autos razão para assistir a Recorrente.

É firme o entendimento neste Conselho no sentido de que a decisão administrativa deve analisar, de forma motivada, todos os argumentos capazes de infirmar a conclusão adotada, sob pena de violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa.

No caso concreto, verifica-se que o acórdão da DRJ não enfrentou de maneira específica, os fundamentos apresentados pelo Recorrente quanto à natureza indispensável das despesas com capacitação de pessoal diretamente envolvido no processo produtivo, aos investimentos em pesquisa e desenvolvimento vinculados ao aprimoramento da cultura da cana-de-açúcar, bem como à imprescindibilidade logística do transporte do álcool e do açúcar para a concretização da atividade econômica.

A omissão quanto à análise individualizada desses pontos não se confunde com simples discordância de mérito. Trata-se, em verdade, de ausência de prestação jurisdicional administrativa adequada, na medida em que deixou a autoridade julgadora de apreciar argumentos relevantes e potencialmente capazes de conduzir a solução diversa da lide fiscal.

A jurisprudência consolidada do CARF reconhece que a não apreciação de teses específicas deduzidas pela parte configura vício insanável de nulidade, por cerceamento de defesa, impondo o retorno dos autos à instância de origem para novo julgamento devidamente fundamentado, com enfrentamento expresso das matérias suscitadas.

Assim, caracterizada a inobservância do dever de motivação e o prejuízo evidente ao exercício pleno do contraditório, impõe-se o acolhimento da preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

Conclusão

Diante do exposto, voto por acatar a preliminar de nulidade do acórdão proferido pela DRJ, determinando o retorno dos autos à instância de origem para que seja proferida nova decisão, com análise expressa e fundamentada das alegações relativas às despesas com treinamento, P&D – cana – aplicação direta, transporte de álcool e transporte de açúcar, ficando prejudicado o exame do mérito recursal.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale