



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10950.901825/2012-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-011.120 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de setembro de 2021  
**Recorrente** USINA DE ACUCAR SANTA TEREZINHA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da PIS-PASEP-COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. São insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

CRÉDITOS. INSUMOS. FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO. REGIME NÃO CUMULATIVO. POSSIBILIDADE.

Os gastos realizados na fase agrícola da agroindústria geram créditos da contribuição no regime não cumulativo. A fabricação de açúcar e álcool e a produção de cana-de-açúcar são totalmente interdependentes, por isso os custos e despesas com a cultura de cana-de-açúcar e seu transporte até a unidade de fabricação do açúcar e do álcool, enquadram-se no conceito legal de insumo.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, conhecer em parte e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas indicadas no voto condutor. Divergiu o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes que negava provimento ao recurso voluntário para os itens rateio receitas financeiras; adubo; consultoria, tinta e frete entre estabelecimentos. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-011.114, de 22 de setembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10950.901837/2012-34, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Jose Adão Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Ari Vendramini.

## Relatório

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

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Tratam os autos de Pedido de Ressarcimento de suposto crédito de Cofins não cumulativa decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados a receitas de exportação apurado no (...), no valor de R\$ (...).

Ao referido pedido a contribuinte vinculou Declarações de Compensação.

A DRF de origem proferiu Despacho Decisório deferindo parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de (...), homologando parcialmente as compensações até esse limite.

Fundamentalmente, diante dos documentos apresentados no procedimento fiscal, constataram-se irregularidades que repercutiram no percentual de rateio dos créditos (critérios e receitas a serem considerados), e muitas outras nos valores que haviam sido considerados pela interessada na apuração dos créditos em si (dentre outros, bens e serviços utilizados como insumos, fretes na operação de venda e depreciação).

Cientificada desse Despacho, a contribuinte interpôs a correspondente manifestação de inconformidade, requerendo o reconhecimento integral de seu direito de crédito e a homologação das compensações com base nele efetuadas, anexando documentos para subsidiar suas alegações.

Em síntese, alega:

*9. Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, verifica-se que a acusação fiscal e a respectiva glosa dos créditos tiveram por fundamento as seguintes alegações:*

*(i) impossibilidade de considerar as receitas financeiras no cálculo do rateio para fins de determinar o percentual de crédito passível de ressarcimento, o que resultou no reajuste do percentual e conseqüentemente na redução do crédito pleiteado no ressarcimento;*

*(ii) inadmissibilidade da apropriação de créditos relativos a bens e serviços utilizados na fase agrícola do processo produtivo, pela suposta falta de enquadramento no conceito de insumo previsto no art. 3º, II da Lei n.º 10.833/03 e art. 3º, II da Lei n.º 10.637/02, conforme definição dada pelo art. 8º, § 4º, I, "a" da Instrução Normativa SRF n.º 404/04 e art. 66, § 5º, I, "a", da Instrução Normativa*

*SRF n.º 247/02 asseverando que a fase agrícola não faz parte do processo produtivo do açúcar e do álcool;*

*(iii) inadmissibilidade da apropriação de créditos como insumo, na fase industrial, de bens e serviços para os quais não se verificasse o contato direto com o produto, em observância ao art. 8º, § 4º, I, "a" da Instrução Normativa SRF n.º 404/04;*

*(iv) impossibilidade de apropriação de créditos referentes aos gastos com fretes na aquisição de bens não classificados como insumo ou de bens não sujeitos à tributação pelo PIS e COFINS;*

*(v) impossibilidade de apropriação de créditos em relação à depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004;*

*(vi) impossibilidade de apropriação de créditos relativos a bens do imobilizado adquiridos com o benefício do REIDI; e*

*(vii) erro na apropriação de créditos do ativo imobilizado com base no valor de aquisição.*

*10. Com a devida vênia, o entendimento do Despacho Decisório não pode prevalecer, pois, em síntese:*

*(i) as receitas financeiras devem ser computadas para fins de cálculo do percentual de rateio, conforme entendimento jurisprudencial consolidado no CARF, tendo em vista que tais receitas são incorridas em decorrência das atividades da REQUERENTE;*

*(ii) conceito de insumo para fins de PIS e COFINS não se confunde com o conceito utilizado na legislação do IPI ou aquele previsto nas Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 e 404/04, sendo que, para fins de apropriação de créditos das referidas contribuições, não é necessário haver o desgaste físico do bem, mas a relação de pertinência e essencialidade ao processo produtivo. Precedentes do CARF e do STJ;*

*(iii) os bens e serviços utilizados como insumos na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria devem ser considerados como insumo para fins de PIS e COFINS, pois o art. 3º das Leis n.º 10.833/03 e 10.637/02 faz referência ao termo "produção", na qual intuitivamente se insere, para as empresas agroindustriais, a produção agrícola indispensável para a industrialização (no caso, do açúcar e do álcool). Precedentes do CARF no sentido de que a produção não se restringe à fase industrial da agroindústria;*

*(iv) os fretes incorridos pela empresa ora estão inseridos no processo produtivo, conferindo direito ao creditamento com base no art. 3º, inciso II das leis 10.627/02 e 10.833/03, ora estão relacionados diretamente à operação de venda, conferindo crédito por aplicação literal do inciso IX dos aludidos diplomas legais; e*

*(v) pelos fundamentos aduzidos no item ii supra, a depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção agrícola da REQUERENTE também ensejam a apuração de créditos de PIS e COFINS;*

*(vi) não há óbice legal ao creditamento dos bens do imobilizado adquiridos com o benefício do REIDI; e*

(vii) não houve qualquer erro na apropriação de créditos do ativo imobilizado com base no valor de aquisição.

11. Apesar de a acusação fiscal estar estruturada por linha da DACON, esta petição, no intuito de organizar os argumentos e fundamentos, está estruturada de modo a impugnar cada um dos fundamentos arrolados acima, de forma a demonstrar que a pretensão da Fiscalização não deve prevalecer, ante (i) a legislação tributária vigente; (ii) a jurisprudência administrativa predominante sobre o tema; e (iii) o entendimento doutrinário sobre o tema.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento negou provimento à manifestação de inconformidade, com decisão assim ementada:

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O litígio administrativo se instaura com a apresentação de impugnação tempestiva. As matérias que não tenham sido especificamente impugnadas, consideram-se definitivamente constituídas na esfera administrativa. No caso, restaram definitivas por ausência de questionamento.

APURAÇÃO CRÉDITOS NÃO CUMULATIVIDADE. RATEIO PROPORCIONAL.

Para fins de cálculo do rateio proporcional dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas do mercado externo, do mercado interno tributadas e do mercado interno não tributadas devem ser excluídas as receitas que não se caracterizem como receita bruta sujeita à incidência das contribuições.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE EM OPERAÇÕES DE COMPRA DE INSUMOS.

Não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra. Tratando-se, porém, de aquisição de bens caracterizados como insumos, o valor do frete incorrido é passível de apuração de crédito de forma indireta, na medida em que integra o custo de aquisição do respectivo bem, e, portanto, compõe a base de cálculo da apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. GASTOS COM ARMAZENAGEM E FRETE.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições para o PIS e a Cofins. Também não geram créditos da não cumulatividade os fretes incorridos na compra de bens não considerados como insumos.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Nos termos da legislação que rege a apuração não cumulativa das contribuições, é possível aproveitamento de créditos sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa. Opcionalmente, e de forma irretroativa, os contribuintes podem calcular o referido crédito sobre o valor de aquisição dos bens especificados na legislação em prazos de 12, 24 ou 48 meses.

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. BENS ADQUIRIDOS PELO REIDI. CRÉDITOS.**

A aquisição de bens do ativo imobilizado adquiridos com a suspensão das contribuições prevista no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-estrutura (REIDI) não gera, para o adquirente, o direito ao desconto dos créditos apurados no regime da não cumulatividade, dentre os quais os calculados sobre encargos de depreciação.

Em recurso voluntário, a Recorrente ratifica os argumentos de sua defesa anterior.

É o relatório.

## **Voto**

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

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição.

Não deve ser conhecido o recurso voluntário apenas em relação ao valor dos créditos de PIS e COFINS utilizados na compensação que foram apurados a partir de aquisições de bens sujeitos ao REIDI e ao RECAP, das IN/RFB n.º 758/2007 e n.º 605/2006, porquanto foram inseridos no PERT.

Sustenta a Recorrente que é agroindústria, produtora de açúcar e álcool, e da matéria-prima de que necessita (cana de açúcar), destinando seus produtos aos mercados externo e interno, e que todas as suas receitas enquadram-se no regime não cumulativo das contribuições para o PIS e a Cofins.

### **Rateio dos créditos apurados – receitas financeiras**

Conforme Termo de Verificação Fiscal, após contextualização legal acerca da possibilidade de ressarcimento, a auditoria fiscal tratou de estabelecer os critérios de rateio para apropriação dos créditos (item 3 do TVF), haja vista a existência de créditos vinculados a receitas de exportação, a receitas de mercado interno tributadas e a receitas de mercado interno não tributadas. Consignou, assim, que as relações a

serem consideradas para efetuar o rateio dos créditos seriam os valores das respectivas receitas sobre a receita bruta total auferida pela interessada. Pontuou-se ainda que em relação aos créditos relativos a fretes nas operações de vendas de produtos destinados ao exterior seria desconsiderado o método de apropriação direta adotado pela contribuinte, por ser contrário à legislação.

A seguir, em análise da receita bruta total e da receita bruta sujeita a não cumulatividade para fins do cálculo da relação de rateio proporcional para apuração do crédito, a fiscalização procedeu a ajustes nos valores computados a título de “Receita Tributada à Alíquota zero” e “Receitas de Exportação”, excluindo dessas rubricas valores que se caracterizariam como receitas financeiras, e nos valores computados a título de “Receitas Auferidas no Mercado Interno com Suspensão das Contribuições” (itens 4 e 5 do TVF).

Para fins do cálculo do índice de rateio dos créditos vinculados às receitas de mercado externo, interno tributada e interno não tributada, a autoridade fiscal excluiu as receitas financeiras auferidas pela interessada da receita bruta total e da receita bruta sujeita a não cumulatividade.

A contribuinte não discorda da natureza de receitas financeiras dos valores em tela. Sustenta, todavia, que as receitas financeiras auferidas no mercado interno (*notadamente as relativas aos juros de mora*) não poderiam ser excluídas do cálculo do rateio, pois seriam acessórias às receitas de venda.

No que tange ao rateio dos créditos da não cumulatividade, os incisos II dos §§ 8º dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que tem idêntica redação:

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

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

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

Por seu turno, o §7º dos diplomas trazem o seguinte texto:

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep [COFINS], em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

O conceito de receita bruta a que alude o inciso II do § 8º art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, acima transcrito, é aquele definido no art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ou seja, a receita bruta da venda

de bens e serviços nas operações por conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Com razão a contribuinte.

As receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, integram o montante da receita bruta total, para fins do cálculo do percentual de rateio dos créditos entre os que podem ser ressarcidos/compensados e os que apenas se prestam a deduzir o valor a pagar, porque o art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.637/2002, dispositivo que não fala em receita bruta sujeita ao pagamento da contribuição, logo não cabe criar distinção onde a lei não o faz. Nesse sentido:

Acórdão 9303-011.309, julg. 17/03/2021, Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos

**COFINS NÃO CUMULATIVO. RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS. RECEITA BRUTA TOTAL.**

Todas as receitas devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns. O art. 3º, §8º, II, da Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637, de 2002, não fala em receita bruta total sujeita ao pagamento de PIS e da COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Portanto, impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos de PIS não cumulativo.

Assim, as receitas financeiras auferidas pela interessada podem ser incluídas no cálculo do rateio dos créditos.

### **Glosa de créditos – bens e serviços utilizados como insumos**

Nos itens 8.1 a 8.3 do TVF (e.fls. 238/394), a autoridade fiscal analisa os valores registrados nas contas/memória de cálculo que compuseram as rubricas dos créditos indicados no Dacon pela interessada como decorrentes de bens e serviços utilizados como insumos.

Inicialmente consigna a autoridade fiscal que o conceito de insumo, em vista do exposto na legislação de regência, não abrange todo e qualquer bem e serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas apenas aos bens e serviços que, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, não sejam classificáveis no ativo imobilizado da empresa, sejam efetivamente aplicados ou consumidos pela interessada na produção do açúcar e do álcool anidro/hidratado, e que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

A industrialização da Recorrente é composta de várias fases e processos que se inicia no campo, com o preparo e plantio da principal matéria-prima, a cana-de-açúcar, e termina com a obtenção do produto final -

açúcar ou álcool (anidro ou hidratado), que em sua grande maioria é destinado ao mercado externo (exportação).

Segundo o Laudo Técnico apresentado, o processo agroindustrial da interessada é composto das seguintes fases: Agrícola e Industrial.

A fase agrícola do processo produtivo é ainda subdivida em quatro outras fases, são elas: Fase I. Adequação e Preparo do Solo; Fase II. Plantio da Cana-de-Açúcar; Fase III. Tratos Culturais, e Fase IV. Corte da Cana, Carregamento e Transporte.

Já a parte industrial do processo produtivo é composta de nove fases: Fase I. Moenda; Fase II. Tratamento de Caldo; Fase III. Cozimento; Fase IV. Fermentação; Fase V. Destilaria; Fase VI. Estação de Tratamento de Água. ETA; Fase VII. Torres de Resfriamento da Moenda e do Gerador; Fase VIII. Tratamento de Água para Caldeira. Produção de Vapor e Energia; Fase IX. Laboratório.

E, a síntese da motivação das glosas é:

Bens Utilizados como Insumos

Feitas aquelas considerações iniciais, a autoridade fiscal passa a detalhar no TVF sua análise sobre as contas que compuseram as rubricas bens utilizados como insumos indicadas no Dacon (item 8.2 do TVF), contas essas classificadas pela interessada da seguinte forma:

- 1) Aquisição de Insumos Tributados (MP/MI/ME) Valor Contábil;*
- 2) Fretes das aquisições de Insumos (Pagos pela empresa) FOB e Fretes das aquisições de Insumos - ARQUIVO SERVIÇOS;*
- 3) Uso e Consumo, que são MP ME e MI*

Na análise do primeiro grupo (*Aquisição de Insumos Tributados (MP/MI/ME) Valor Contábil*), restaram glosados os créditos relativos aos bens utilizados na fase agrícola, tais como os registrados nas rubricas abrasivos, combustíveis, óleos lubrificantes, material de manutenção, peças, pneus, e vulcanização (e-fls. 277), reprisando-se, fundamentalmente, para cada rubrica o entendimento de que:

*[...] os bens adquiridos e utilizados na fase agrícola do processo produtivo da empresa devem compor seu ativo imobilizado, de modo que seu desgaste, ou deterioração, deve ser reconhecido contabilmente como despesa de exaustão.*

*Além do mais, estes bens não são considerados insumos pela legislação da COFINS, pois não configuram Matéria-Prima, Produtos Intermediários e Material de Embalagem, não se enquadrando também no conceito de quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.*

Quanto aos créditos relativos aos bens utilizados na fase industrial, restaram glosados todos os dispêndios em relação aos quais a interessada respondeu negativamente ao questionamento fiscal sobre o fato de o bem entrar ou não em contato direto com o produto (ou fazer parte de equipamento que entra em contato direto), com fundamento no entendimento de que assim não se caracterizariam como insumos, nos termos já citados (e-fls. 317). Para cada rubrica analisada, reprisou-se, fundamentalmente o entendimento de que:

*Baseando-se na resposta da interessada (Entra em Contato Direto com o produto?; e Faz parte de equipamento que entra em contato?) a fiscalização elaborou a presente análise.*

*Para aqueles bens adquiridos em que a interessada informou negativamente para os campos, concomitantemente - Entra em Contato Direto com o produto? E Faz parte de equipamento que entra em contato? A fiscalização entendeu que tais itens não devem se caracterizar como insumos passíveis de direito ao crédito da contribuição, uma vez que não são considerados Matéria-Prima, Produtos Intermediários e Material de Embalagem, não se enquadrando também no conceito de "quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação", uma vez que apesar de sofrerem desgastes pelo uso, não são empregados diretamente no produto em fabricação (álcool e açúcar), nem constituem parte integrante de máquinas que entram em contato direto com o produto, não sendo considerados essenciais à fabricação dos produtos finais destinados à venda.*

Referidos créditos integravam rubricas tais como abrasivos, combustíveis, óleos lubrificantes, embalagem (material utilizado no laboratório da empresa), EPI, gases, laboratório, manutenção, peças, pneus, material secundário, tintas.

Restaram também glosados valores integrantes dos bens utilizados como insumos que estavam classificados pela interessada como "Não compõe o processo produtivo", por ter sido constatado que tais não se caracterizavam como insumos (e.fl 318).

Resumo das glosas referentes ao grupo *Aquisição de Insumos Tributados (MP/MI/ME)* Valor Contábil consta de quadro às e-fls. 315.

Ainda, em função das glosas, a autoridade fiscal fez ajuste dos valores do IPI recuperável incidente sobre os bens e serviços caracterizados como insumos, conforme e-fls. 320.

Na análise do segundo grupo de contas relativas aos créditos de bens utilizados como insumos, *Fretes das aquisições de Insumos (Pagos pela empresa) FOB e Fretes das aquisições de Insumos - ARQUIVO SERVIÇOS*, assim se posicionou a autoridade fiscal antes de adentrar na análise das rubricas específicas:

*Segundo determina o art. 289, § 1º, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), e de acordo com a boa técnica contábil, o frete e o seguro pagos na aquisição de insumos e de mercadorias destinadas à revenda integram o custo de aquisição das mercadorias, nos seguintes termos:*

*Deste modo, o frete na aquisição de insumos, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens, pode gerar créditos da contribuição do regime da não-cumulatividade, já que, conforme os dispositivos legais citados, integra o custo de aquisição dos produtos destinados à venda.*

*Por conseguinte, vislumbra-se a caracterização de três premissas para que o frete seja considerado como passível de geração de crédito da contribuição no regime da não-cumulatividade, são elas: 1ª) deve ser contratada e paga pela empresa adquirente; 2ª) a empresa prestadora do serviço de frete deve ser pessoa jurídica estabelecida no país; e 3ª) deve o bem adquirido ser considerado insumo segundo a legislação regulatória da contribuição.*

*Como visto anteriormente, considera-se insumo pela legislação da COFINS, o bem caracterizado como matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.*

*Portanto, os fretes que estão vinculados a bens que não se enquadram no conceito de insumo, de acordo com o inciso II, do art. 3º, da lei 10.833/2003, não tem o condão de gerar crédito da contribuição.*

Analisando-se as rubricas relativas aos fretes pagos na aquisição de bens vinculados a fase agrícola do processo produtivo da empresa (adubos, fertilizantes, calcário, etc.), em síntese, concluiu a fiscalização pela glosa dos respectivos créditos, tendo em vista tratarem-se de produtos cujos dispêndios referem-se ao ativo imobilizado da empresa, e que, por outro lado, não se caracterizavam como insumos, nos termos acima citados. Também por não se enquadrarem nesse conceito de insumo, foram glosados valores de fretes referentes a produtos do almoxarifado, a diesel combustível utilizado em caminhões que transportam cana-de-açúcar da lavoura para unidades da empresa, a transporte de funcionários, e de peças empregadas em manutenção de máquinas, equipamentos, implementos e veículos utilizados nessa fase do processo produtivo. Consignou-se ainda que muitos produtos transportados eram sujeitos a alíquota zero das contribuições, não conferindo direito ao crédito. Foram aceitos apenas os fretes relativos ao transporte da bagaço de cana, *insumo utilizado como combustível nas caldeiras da usina.*

No tocante aos fretes pagos na aquisição de bens vinculados a fase industrial, foram objeto de glosa os valores declarados pela contribuinte em relação aos bens que não entram em contato direto com o produto (ou não fazem parte de equipamento que entra em contato direto), não se caracterizando, como insumos, consoante entendimento citado.

Glosaram-se ainda fretes que concretamente se relacionavam com o transporte de produtos empregados na fase agrícola, ou com o transporte de cana-de-açúcar entre unidades da interessada.

Resumo das glosas referentes ao grupo, *Fretes das aquisições de Insumos (Pagos pela empresa) FOB e Fretes das aquisições de Insumos - ARQUIVO SERVIÇOS* consta de quadro às e-fls. 328.

Quanto ao terceiro grupo de contas relativas aos créditos relativos aos bens utilizados como insumos, *Usos e Consumos* . *que são MP ME e MI e Insumos e Usos e Consumos* - *que são MP ME e MI e Insumos Q*, observou a fiscalização que também aqui existiam pequenas divergências nos valores declarados e constantes da memória de cálculo, relacionada ao percentual relativo às receitas com suspensão auferidas, e que seria feito o desconto ao final da apuração.

Foram objeto de glosa todos os créditos relativos a bens vinculados a fase agrícola da atividade econômica da contribuinte, como, por exemplo, combustíveis, EPI, manutenção, peças e tintas (e-fls. 340), fundamentalmente pelas mesmas razões aqui já explicitadas sobre o entendimento do que se caracterizam como insumos, e de que tais dispêndios devem compor o ativo imobilizado da empresa.

Restaram parcialmente glosados os créditos relativos aos bens utilizados na fase industrial, em vista da análise da autoridade fiscal sobre as informações prestadas pela contribuinte quanto ao fato de o bem entrar ou não em contato direto com o produto (e-fls. 372/373).

Finalmente, restaram glosados valores integrantes dos bens utilizados como insumos que estavam classificados pela interessada como "Não compõe o processo produtivo", por ter sido constatado que tais não se caracterizavam como insumos.

Resumo das glosas referentes ao grupo, *Usos e Consumos* . *que são MP ME e MI e Insumos e Usos e Consumos* - *que são MP ME e MI e Insumos* . *Q* consta de quadro às e-fls. 373.

O resultado da análise dos créditos relativos a "bens utilizados como insumos" consta do quadro de e-fl. 373/374.

#### Serviços Utilizados como Insumos

No item 8.3 a auditoria passa a analisar as contas que compuseram a rubrica dos créditos relativos aos "serviços utilizados como insumos" informados pela contribuinte no Dacon.

Restaram glosados os valores relativos aos serviços vinculados à fase agrícola da atividade desempenhada pela contribuinte, como, por exemplo, os registrados como manutenção, serviços pulverização, vulcanização, P&D cana, transporte de funcionários rurais para o corte de cana-de-açúcar, óleos e lubrificantes empregados na frota de veículos da empresa, mecanização (preparo de solo e terraplenagem) e EPI, *uma vez que não foram aplicados ou consumidos, de fato, na fase industrial do processo produtivo*, reprisando-se o entendimento previamente explicitado (e-fl. 385/386).

Quanto aos créditos relativos aos bens utilizados na fase industrial, restaram glosados todos os dispêndios em relação aos quais a interessada respondeu negativamente ao questionamento fiscal sobre o fato de o bem entrar ou não em contato direto com o produto (ou fazer parte de equipamento que entra em contato direto), com fundamento no entendimento de que assim não se caracterizariam como insumos, nos mesmos termos do que se explicitou na análise dos "bens utilizados como insumos" (e-fls. 393). Ainda, constatou-se que algumas rubricas se referiam a transporte, transbordo, carregamento ou transferência de produtos utilizados na fase agrícola da atividade da

contribuinte. Outras rubricas de fato não se confirmaram como insumos, tais como análises (de solo, água, etc), consultoria, assistência técnica e monitoramento ligados à energia elétrica.

O resumo das glosas efetuadas para os créditos vinculados a serviços utilizados como insumos consta do quadro de e-fl. 393/394.

### **Conceito de insumo**

Esta 1ª Turma de Julgamento já adotava a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do Imposto sobre a Renda. Dessa forma, o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Em razão disso, deve haver a análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade, para se aferir o que é insumo.

Ademais, sobreveio o julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

Em virtude do julgamento desse recurso especial, a RFB editou o Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU 18/12/2018), que prescreveu:

Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

**Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDO NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.**

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:
- a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
  - a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
- b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:
- b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
  - b.2) “por imposição legal”.

A Fiscalização entendeu que todas as despesas da Recorrente na fase agrícola não poderiam gerar créditos, por estarem em uma etapa anterior ao seu processo produtivo final. Entendo que nas situações em que a empresa tem processo produtivo verticalizado, onde produz parte dos insumos a serem utilizados em etapas posteriores, há sistema único de produção e as despesas comprovadas nestas etapas com bens e serviços ligados a produção estão aptas a gerar créditos de PIS e COFINS.

Ressalte-se que o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, ao analisar a questão do "insumo do insumo", ou seja, a produção de insumos a serem utilizados em processos produtivos posteriores, considerou estas etapas como um processo produtivo, permitindo a aferição de créditos, conforme pode ser verificado no trecho abaixo extraído:

### 3. INSUMO DO INSUMO

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

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

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

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita

Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo). que todos estes produtos e serviços estão diretamente ligados ao processo produtivo da Recorrente e por diversas normas tanto sanitárias quanto trabalhistas são de uso obrigatório para o seguimento onde atua a empresa. Assim, entendo que assiste razão ao recurso para estes produtos e serviços devendo ser afastadas as glosas referentes uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização.

A Recorrente requer sejam afastadas as glosas referentes aos bens e serviços utilizados na sua fase agrícola. Entendo que lhe assiste razão. A fabricação de açúcar e álcool e a produção de cana-de-açúcar são totalmente interdependentes, por isso os custos e despesas com a cultura de cana-de-açúcar e seu transporte até a unidade de fabricação do açúcar e do álcool, enquadram-se no conceito legal de insumo.

Assim, as glosas referentes às despesas com bens e serviços utilizados na fase agrícola da Recorrente - atividade de plantio e cultivo da cana-de-açúcar - devem ser afastadas, a exemplo de preparo do solo, plantação e colheita da cana, transporte de funcionários etc.

Devem ser revertidas as glosas das rubricas como abrasivos, combustíveis, óleos lubrificantes, embalagem (material utilizado no laboratório da empresa), EPI, gases, laboratório, manutenção, peças, pneus, material secundário, tintas.

Passo então a analisar as demais situações específicas, constantes do recurso voluntário, a partir das premissas de análise postas acima quanto ao conceito de insumo.

**- Combustíveis, lubrificantes, abrasivos e peças e materiais de reposição utilizados na área agrícola (pneus, vulcanização)**

Consta do Laudo:

“4.3.1 – Pneus e câmaras

Os itens 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.” (fl. 07 do Laudo)

“4.3.3 Lubrificantes, combustíveis, combustíveis aditivos, fluídos, materiais rodantes, peças de reposição e demais produtos de manutenção da frota.

Lubrificantes, combustíveis aditivos, fluídos, materiais rodantes, peças de reposição e demais produtos de manutenção são aplicados na frota própria para todas as fases da cultura da cana-de-açúcar, incluindo o apoio técnico, os tratamentos culturais, o transporte e carregamento da cana-de-açúcar das áreas de colheita para a moagem na indústria.” (fl. 09 do Laudo)

A interessada utiliza a classificação Tipo Crédito **ABRASIVOS** para bens relacionados à manutenção de implementos e máquinas agrícolas empregados no plantio, corte e colheita da cana-de-açúcar, entre outros.

A Vulcanização corresponde a pneus, adesivos, bicos de pneus, câmaras de ar, reparos, emendas, remendos, talco para pneus, válvulas, pasta para montagem, limpadores, manchão, borrachas para reposição, pneus, entre outros utilizados na frota de veículos utilizados na fase agrícola.

Os produtos constantes deste tópico estão diretamente ligados às atividades de manutenção de máquinas e equipamentos do processo produtivo da fase agrícola. Essas despesas são vinculadas ao processo produtivo e aptas a serem creditadas na apuração do valor devido das contribuições, desde que não componham o ativo permanente.

### **Adubos, produtos químicos e defensivos agrícolas**

O único motivo da glosa é que os dispêndios são das atividades agrícolas da empresa, o que já se superou como posto acima.

No preparo do solo, é imprescindível a utilização de adubos e produtos químicos para a cultura da cana-de-açúcar:

“CORRETIVOS DE SOLO: Durante todo o ciclo da cana-de-açúcar, objetivando, criar são necessários de nutrientes no solo, bem como manter os níveis de acidez e alumínio tóxico tolerável a cultura, desta forma, o uso de calagem, gessagem e fosfatagem são procedimentos condições para o bom desenvolvimento da cultura, se faz necessário proceder a correção dos níveis de cálcio (Ca), e magnésio (Mg) e Fósforo), para aumentar a disponibilidade dos nutrientes componentes melhorando as condições físico, químico e biológicos, em superfície e em sub-superfície do solo. Para tanto, a empresa procede a aplicação de calcário, e gesso e fósforo.

#### **PRODUTOS E MATERIAIS UTILIZADOS:**

- Tratores;
- Pá-Carregadeira;
- Caminhões Caçamba
- Implementos Agrícolas: Aplicador de Calcário;
- Calcário, gesso e Map Fosfato Mono Amônio (MAP) ou Super Fosfato

Tripla (SPT);

**ADUBAÇÃO DE SOQUEIRA:** Ocorre em todos os anos do ciclo da cana-de-açúcar.

Visa manter os níveis dos nutrientes que a cultura retira do solo. É utilizado em grande quantidade. Também, quando verificado altos níveis de infestação de nematoides em certos casos, são feitas as aplicações de Nematicidas. Após a colheita da cana, é realizada a operação de adubação da soqueira visando revitalizar a cultura para a produção do ano seguinte. Esta operação visa repor e manter os níveis de nutrientes que a cultura necessita para a produção econômica, sendo realizada anualmente durante todo o ciclo da cultura.

#### **PRODUTOS E MATERIAIS UTILIZADOS:**

- Tratores;
- Caminhões Munk: Para transportar o adubo e para abastecimento do adubo;
- Carreta de adubo estacionária;
- Implementos: Cultivadores;
- Adubo granulado;
- Nematicida;

APLICAÇÃO DE HERBICIDAS: Objetiva o controle das plantas daninhas, para evitar a competição entre estas e a cultura da cana, por luz, água, nutrientes etc. Geralmente ocorre mais de uma aplicação durante o ano dependendo da necessidade. Este controle é feito anualmente por todo enquanto durar o ciclo da cana-de-açúcar, dependendo da necessidade.

#### PRODUTOS E MATERIAIS UTILIZADOS:

- Tratores;
- Implementos: Pulverizadores;
- Caminhão: Transporte e abastecimento de água
- Herbicidas e Adjuvantes” (fls. 14/15 do Laudo)

Assim, devem ser afastadas as glosas referentes às despesas com adubos, produtos químicos e defensivos agrícolas desde que sofram a incidência do PIS e da COFINS e estejam corretamente comprovadas.

#### **- Uniformes, vestuários, equipamentos de proteção individual**

Estão diretamente ligados ao processo produtivo da Recorrente e por diversas normas sanitárias e trabalhistas são de uso obrigatório:

##### “4.3.2 – Equipamentos de Segurança e Proteção Individual

A Agroindústria fornece aos seus trabalhadores, por força de lei, itens de segurança e proteção individual, tanto para a lavoura, quanto para a indústria.

Na lavoura, os trabalhadores, especialmente aqueles do corte de cana, estão sempre sujeitos a ferimentos decorrentes do contato com enxada, facões e demais materiais afiados. Também, estão sujeitos a situações comuns como contusões e picadas de animais peçonhentos, além da necessidade da proteção contra intempéries e raios solares. Portanto, são utilizados diversos equipamentos e acessórios de segurança.” (f. 08 do Laudo)

As glosas devem ser revertidas.

#### **- Análises laboratoriais**

As despesas referentes às análises laboratoriais obedecem normas técnicas e atendem determinações normativas e de controle da produção:

“CONTROLE BIOLÓGICO: Como método de controle é utilizado um inimigo natural da broca da cana-de-açúcar, a vespa cotésia. Para tanto este inimigo

natural é multiplicado em laboratório na própria usina ou adquirido de laboratórios terceirizados.” (fl. 16 do Laudo)

Entendo que tais despesas estão vinculadas ao processo produtivo devendo ser afastadas as glosas, pois, em suma, atuam no controle biológico da cultura da cana-de-açúcar.

#### **- Gases**

Trata-se de acetileno, gás GLP, gás carbônico, freon, gás acondicionado, hidrogênio, nitrogênio, oxigênio e válvulas, entre outros.

Sobre os gases glosados, o laudo atesta que os mesmos são utilizados no parque fabril para realizar cortes e reparar danos ocasionados em peças de calderaria (onde o açúcar e álcool são processados):

“4.5.2.4. Gases Os gases , acetileno, argônio, oxigênio, star gold C25 e GLP são gases para realizar cortes em peças de caldeiraria, como também com o intuito de reparar danos causados em peças mecânicas da produção de álcool e açúcar por meio de soldas.” (fl. 29 do Laudo)

Servem à manutenção das máquinas e equipamentos essenciais a produção do açúcar e álcool.

São insumos, cabendo a reversão das glosas.

#### **- Manutenção da frota, máquinas, fábrica e equipamentos**

A Recorrente sustenta:

“O carregamento e o transporte de cana de açúcar são realizados exclusivamente por caminhões, tratores e ‘Julietas’ da frota própria.

A frota da empresa é composta de automóveis, ônibus, motocicletas, tratores, pás-carregadeiras, motoniveladoras, tratores esteira, caminhões canavieiros, caminhões de apoio tais como, caçambas, munk, bombeiros, tanques d’água, transporte de colaboradores, oficina, borracharia, comboi, prancha, e demais.

Os reparos e manutenções da frota são realizados pela própria empresa em oficinas mecânicas existentes nas unidades de produção.” (fl. 05 do Laudo)

São utilizados/empregados na manutenção do seu parque industrial, tais como: abraçadeiras, anéis, anilhas, alicates, antenas, arames, arruelas, bagaceiras, barras, bicos, bombas, buchas, brocas, cabos, cadeados, chaves, parafusos, soquetes, martelos, etc.

Devem ser revertidas as glosas, por serem insumos.

#### **- Pulverização**

É a aplicação de inseticidas, herbicidas e outros produtos químicos indispensáveis à cultura da cana.

Da mesma forma, são insumos os serviços de pulverização c/ maturador, serviço de aplicação aérea de maturador, pulverização de inseticidas, pulverização aérea, adubação, aplicação de fertilizantes, dessecação de áreas entre outros.

#### **- Serviços de consultoria**

Serviços de consultoria agrícola, assessoria técnica agrícola, assistência técnica agrícola, desenvolvimento de novas variedades de cana e transferência de tecnologia são relacionados ao processo produtivo.

Apenas não permitem crédito os serviços relacionados à parte administrativa da empresa.

#### **- Transporte de funcionários e trabalhadores rurais para o corte de cana-de-açúcar**

Esta Turma já firmou o posicionamento, com base na Solução de Consulta COSIT 45/2020, que tais despesas geram crédito.

#### **- Mecanização**

Relaciona-se ao preparo de solo e terraplenagem, nos quais são utilizados pás carregadeiras, retro escavadeiras, caminhões pipa, entre outros.

Permitem o creditamento, portanto.

### **GLOSA DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA FASE INDUSTRIAL**

Na fase industrial, foram glosados os dispêndios com bens e serviços que não seriam empregados diretamente na produção do açúcar ou álcool, nem nas máquinas/equipamentos diretamente nela utilizados (por exemplo, dispêndios em grupos de conta de combustíveis, lubrificantes, abrasivos, manutenção, pneus, equipamentos de proteção individual, etc.). As várias rubricas dos gastos de ambas as fases podem ser conferidas nos itens 8.1 a 8.3 do TVF.

O critério de análise da fiscalização não subsiste, face ao conceito de insumo fixado pelo STJ, motivo pelo qual as glosas devem ser revertidas, como se verá a seguir.

#### **Óleos e Lubrificantes**

Segundo a Recorrente:

##### **“4.5.2.1 Lubrificantes em geral e grafite em pó**

São utilizados em redutores de velocidade, veículos, tratores, mancais de rolamentos, lubrificação de equipamentos pneumáticos, bombas centrífugas, bombas helicoidais, bombas de engrenagem, bombas de pistão, turbinas a vapor,

tomos, sopradores de ar, compressores de ar, centrífugas de fermento e centrífugas de açúcar.

Os lubrificantes são utilizados nos veículos, tratores e equipamentos já mencionados anteriormente com a finalidade de reduzir o atrito, que é o contato direto entre os elementos móveis, permitir partidas rápidas, proteger contra ferrugem e corrosão, limpar e manter limpo o equipamento e colaborar com o resfriamento do equipamento.

Os equipamentos que utilizam os lubrificantes em geral e grafite em pó destinam-se a moagem de cana, extração do caldo, bombeamento do caldo e tratamento, assim alçando a produção do álcool hidratado, do álcool anidro e também o açúcar.”

Devem ser revertidas as glosas de óleos lubrificantes, antisize, fluídos, graxas e sprays, entre outros produtos similares, já que essenciais ao processo produtivo.

### **Bens químicos**

São aplicados no processo produtivo, tais como cal virgem, ácido fosfórico, enxofre, dentre outros. São utilizados diretamente na fase industrial do açúcar e do álcool:

#### 4.5.4.2 – FASE II – Tratamento de caldo

**REGENERADOR DE CALDO MISTO-ÁGUA CONDENSADA:** Nessa etapa o caldo misto (frio) proveniente do tanque pulmão, passa pelo regenerador para trocar calor com a água condensada proveniente da evaporação da água constante no caldo clarificado;

(...)

**TORRE DE SULFITAÇÃO:** O caldo misto ao sair do regenerador caldo misto água condensada, passa pela torre de sulfitação onde será adicionado o anidrido sulfuroso gasoso (SO<sub>2</sub> - enxofre), ocasionando o aumento da acidez (pH 3,8 a 4,3). A sulfitação é feita através de vapores de enxofre aquecido;

#### **PRODUTO QUÍMICO UTILIZADO**

- **ENXOFRE:** Utilizado na torre de sulfitação como agente clarificante no processo de fabricação de açúcar branco e açúcar VHP

(...)

**TANQUE DE CALDO CALEADO:** Nesse tanque é feita a adição da cal ao caldo sulfitado;

#### **PRODUTOS QUÍMICOS UTILIZADOS**

- **CAL VIRGEM (CaO):** Diluído em água quente e adicionado ao caldo sulfitado como agente clarificante no tanque de caldo caleado.

- **ÁCIDO FOSFÓRICO:** É aplicado ao caldo caleado para correção da concentração de P<sub>2</sub>O<sub>5</sub>, clarificação e redução da viscosidade. Utilizado na torre de sulfitação como agente clarificante no processo de fabricação de açúcar
- **ENXOFRE:** Utilizado na torre de sulfitação como agente clarificante no processo de fabricação de açúcar”(fls. 40/42 do Laudo)

Por isso, sobre eles pode haver o correspondente creditamento.

### **Embalagens**

Referem-se a bobinas, embalagens plásticas, filme PVC, lacre roto, papel Kraft, sacos e selos plásticos utilizados no laboratório da empresa. Cabe o creditamento.

### **Serviços de manutenção de máquinas e equipamentos**

Correspondem à manutenção predial do setor fabril, logo permitem a tomada de crédito.

### **Produtos químicos**

Sulfato de alumínio, hipoclorito de sódio e soda cáustica são utilizados para o tratamento das águas e efluentes para eliminação de resíduos, conforme consta no item 4.5.4.6 do laudo técnico.

Além de essenciais, tais dispêndios decorrem de imposição legal. Cabe a tomada de crédito.

### **Laboratório**

Dentre outras funções, há o controle de qualidade do produto:

#### **“4.5.4.9 – LABORATÓRIO**

**ANÁLISES DE CONTROLE DE QUALIDADE:** A Agroindústria dispõe de laboratório onde são realizadas análises para controle de qualidade do processo de fabricação de açúcar e álcool”(fl. 56 do Laudo)

Indubitavelmente, essencial ao processo produtivo.

### **EPI**

Passíveis de creditamento os equipamentos de proteção individual, cuja utilização na fase industrial é obrigatória, como esclarece o laudo técnico em seu item 4.3.2 (fl. 08 do Laudo).

### **Tintas**

Tratam-se de tintas, catalizadores, anticorrosivos, massa plástica, resinas, massas de polimento e thinner.

O açúcar deve ser acondicionado em ambiente devidamente controlado, sendo necessário que se utilizem tintas específicas de modo a controlar a umidade do ambiente, evitando o derretimento do açúcar e o consequente perdimento de toda a produção. Por isso, os dispêndios com tintas afiguram-se imprescindíveis ao processo produtivo, devendo as glosas serem revertidas.

### **Transbordo**

Trata-se de transporte, carregamento, transferência e carga de uréia, KCL, fertilizantes e adubos a partir de navios. Entendo como fretes relacionados a compra de insumo, com crédito autorizado no art. 3º, II, das Leis de regência.

### **Solo**

São insumos as análises de solo, fertilizante, macronutrientes, água potável, entre outros; carga e limpeza de cilindros de gás; consertos e revisões em equipamentos de laboratório.

### **Do aproveitamento de créditos sobre fretes da fase agrícola e industrial**

Entendo que os fretes geram direito a crédito no regime não cumulativo:

- fretes relacionados a insumos utilizados na formação da lavoura: são pagos na aquisição de bens e produtos empregados na fase agrícola do processo produtivo da empresa. De acordo com o Laudo Técnico apresentado, estes bens são utilizados na formação da cultura de cana-de-açúcar, nas fases de adequação e preparo do solo, no plantio da cana-de-açúcar, nos tratamentos culturais, e no corte, carregamento e transporte da cana. São insumos, nos termos do art. 3º, II, das Leis de regência.

- frete aquisição de insumos para a fase industrial: são custo de aquisição, logo são insumos, nos termos do art. 3º, II, das Leis de regência.

- fretes entre estabelecimentos da mesma empresa: ligados a operação de venda, há suporte para crédito nos art. 3, IX e art. 15, da Lei nº 10.833/2003.

### **Dos fretes na aquisição de produtos isentos e de alíquota zero**

É permitido o creditamento de despesas com frete na aquisição de produtos isentos e de alíquota zero. A matéria foi enfrentada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-007.562, em que foi decidido que independente da tributação dos produtos adquiridos, o frete na aquisição de insumos utilizados no processo produtivo também gera direito ao crédito:

Continuando, relativamente à outra discussão, qual seja, possibilidade de tomada de créditos de PIS e Cofins sobre despesas com fretes relativos ao transporte de mercadorias sujeitas à alíquota zero (fertilizantes e sementes), entendo que tais fretes são essenciais e pertinentes à atividade do sujeito passivo – o que geraria crédito de PIS e Cofins.

Ora, é de se atentar que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços

sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição – art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Não há vedação legal e tais custos são essenciais à sua atividade. É de se clarificar que a constituição do crédito observou tão somente os valores referentes às despesas de fretes dos produtos, e não os valores de aquisição dos insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições.

Assim, devem ser afastas as glosas referentes aos fretes do transporte de insumos isentos e com alíquota zero.

### **Apropriação de créditos em relação à depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004**

Foi vedado a Recorrente o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS calculados sobre a depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos anteriormente a 30/04/2004, por força do art. 31 da Lei nº 10.865/04.

A celeuma foi analisada pelo STF, no Recurso Extraordinário 599.316, julgado em repercussão geral, com trânsito em julgado em 20/04/2021. Restou assentado que o art. 31, *caput*, é inconstitucional:

PIS – COFINS – ATIVO IMOBILIZADO – CREDITAMENTO –LIMITAÇÃO – LEI Nº 10.865/2004. Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento do PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. LIMITAÇÃO TEMPORAL. ART. 31 DA LEI Nº 10.865/04. INCONSTITUCIONALIDADE.

A limitação temporal do aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições de bens para o ativo imobilizado realizadas até 30 de abril de 2004, no regime não-cumulativo do PIS e COFINS, ofende os princípios constitucionais do direito adquirido, da irretroatividade da lei tributária, da segurança jurídica e da não-surpresa.

Declarada a inconstitucionalidade o art. 31 da Lei nº 10.865/05 pela Corte Especial deste Tribunal.

Deve ser afastada a trava do limite temporal.

### **Aproveitamento integral dos créditos referentes ao ativo imobilizado, dos bens utilizados na fase agrícola e da área administrativa**

Para os bens do ativo, a legislação permite o aproveitamento dos créditos referente aos valores de depreciação, entretanto, não são todos os bens do ativo que permitem a fruição de créditos, é necessário que estes bens estejam vinculados ao processo produtivo da Recorrente, conforme determina o art. 3º, inciso VI da Lei 10.833/2003.

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

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

Conforme consta dos autos, foram glosadas despesas referentes aos bens de ativo utilizados na fase agrícola e utilizados na área administrativa. Para os bens utilizados na fase agrícola, as glosas devem ser afastadas, pois conforme consta deste voto, estão sendo consideradas no processo produtivo da Recorrente.

De outro giro, os bens do ativo ligados à área administrativa, por não estarem ligados ao processo produtivo da Recorrente, não podem gerar créditos e, portanto, devem ser mantidas as glosas referentes a estas despesas.

Cabe depreciação de motores, serras, ferramentas e materiais de manutenção, inclusive classificadas em grupos de contas identificadas como ligadas à fase industrial ou agrícola.

Todavia, deve ser mantida a glosa de construção de moradias para os funcionários da contribuinte que trabalham na área agrícola e de construção de salão de festas.

### **Erro na apropriação de créditos do ativo imobilizado com base no valor de aquisição**

Concordo integralmente com os termos da decisão de piso neste tópico, por isso adoto as suas razões abaixo.

Pelas disposições contidas nas Leis nº 10.865, de 2004 (art. 21), e nº 11.051, de 2004 (art. 1º), estabeleceu-se a possibilidade de apropriação dos créditos relativos a alguns bens do imobilizado calculados não em razão dos encargos de depreciação calculados no mês, mas sim em razão do valor de aquisição em prazos de 48 ou 24 meses relacionado ao custo de aquisição de tais bens. Trata-se de forma opcional e irretratável de apropriação dos créditos em comento.

A Instrução Normativa SRF nº 457, de 2004, assim regulou a matéria:

Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.

§ 2º **Opcionalmente** ao disposto no § 1º, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor de aquisição de bens referidos no caput deste artigo no prazo de:**

I - 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado; ou

II - 2 (dois) anos, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados nos 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, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

§ 3º **Fica vedada a utilização de créditos:**

I - sobre encargos de depreciação acelerada incentivada, apurados na forma do art. 313 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR de 1999); e

II - na hipótese de aquisição de bens usados.

Art. 2º Os créditos de que trata o art. 1º devem ser calculados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 1,65 % (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6 % (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins sobre o valor:

I - dos encargos de depreciação incorridos no mês, apurados na forma do § 1º do art. 1º;

II - de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição dos bens, na forma do inciso I do § 2º do art. 1º; ou

III - de 1/24 (um vinte e quatro avos) do valor de aquisição dos bens, na forma do inciso II do § 2º do art. 1º.

§ 1º No cálculo dos créditos de que trata este artigo não podem ser computados os valores decorrentes da reavaliação de máquinas, equipamentos e edificações.

§ 2º Na data da opção de que tratam os incisos I e II do § 2º do art. 1º, em relação aos bens neles referidos, parcialmente depreciados, as alíquotas de que trata o caput devem ser aplicadas, conforme o caso, sobre a parcela correspondente a 1/48 ou 1/24 do seu valor residual.

Art. 7º **Considera-se efetuada a opção de que tratam os §§ 2º dos arts. 1º e 3º, de forma irrevogável, com o recolhimento das contribuições apuradas na forma neles prescritas.**

A Lei nº 11.774, de 2008, (art. 1º) instituiu outra possibilidade de apropriação de tais créditos, calculados no prazo de 12 meses em razão

do custo de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços, adquiridos a partir do mês de maio/2008, veja-se:

Art. 1º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 12 (doze) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços.

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor correspondente a 1/12 (um doze avos) do custo de aquisição do bem.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008.

Esta Lei foi objeto de alteração pela Medida Provisória nº 540, de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 2011, que consolidou essa possibilidade de apuração dos créditos em relação à aquisição de alguns bens do ativo imobilizado em prazos de até 12 meses da data de aquisição.

A auditoria constatou ainda o aproveitamento de créditos relativos à aquisição de bens do imobilizado em duplicidade: primeiro mediante opção pelo cálculo com base no custo de aquisição, em 12 ou 24 meses, e, findo o prazo, uma vez mais mediante depreciação. Ainda, quanto aos créditos apurados com base no custo de aquisição, constatou-se que findo o prazo que se optou para a apropriação, a contribuinte continuou apurando créditos adicionais naquela modalidade.

A contribuinte alega que não haveria duplicidade no aproveitamento dos créditos, mas apenas a utilização desses créditos em prazo superior ao previsto pela lei, o que não traria prejuízo ao Fisco.

A teor da legislação antes citada, a opção pela apropriação de créditos de depreciação de forma incentivada, calculados em prazos de 48, 24 ou 12 meses em razão do custo de aquisição de tais bens exclui a possibilidade de apropriação de créditos regulares de depreciação sobre os mesmos bens, e é irretratável.

Dessa forma, na verificação da regularidade da apuração dos créditos decorrentes de depreciação, atua o Fisco nos parâmetros fixados pela própria interessada. Por conseguinte, ao optar pelo prazo excepcional para apropriar-se dos créditos de depreciação em relação ao bem adquirido, não se demonstram regulares créditos indicados em períodos de apuração além daquele prazo, ou créditos de encargos de depreciação sobre o mesmo bem.

Registre-se ainda que o regime não cumulativo das contribuições a demonstração do direito aos créditos é feita por critérios aferíveis em cada período de apuração. Assim, a correção de eventual equívoco cometido pela contribuinte na apropriação dos créditos de encargos de depreciação de acordo com a opção por ela manifestada em sua contabilidade depende da retificação do Dacons e DCTFs correspondentes ao período de origem do crédito, inclusive para aproveitamento de créditos extemporâneos. A medida é necessária para que a própria contribuinte e a administração tenham controle da geração e aproveitamento/utilização do crédito.

Do exposto, voto por conhecer em parte e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas indicadas neste voto.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer em parte e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas indicadas no voto.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora