



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13855.720131/2013-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.358 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de março de 2023
Recorrente USINA BATATAIS S/A ACUCAR E ALCOOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

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

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente.

Em observância ao disposto no art. 62, §2º do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, deve ser reproduzido no presente julgado o determinado na decisão preferida no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

GLOSA DE CRÉDITOS. CENTROS DE CUSTOS “ADMINISTRAÇÃO AUTOMOTIVA” E “ARMAZENAGEM”. PROCEDENTES

Procedentes as glosas de créditos de aquisição da “Estrutura Oficina Indústria - Lins” tendo em vista que o creditamento somente poderia ter ocorrido por intermédio dos respectivos encargos de depreciação futuros. Não há que se reverter as glosas relacionadas a encargos de depreciação do centro de custo armazenagem quando os elementos de prova juntados pela Recorrente (Tanques Reservatórios de Álcool) são totalmente dissonantes daqueles apresentados pela fiscalização (“Saco Big Bag”, “Transformador”, Válvula de segurança” e “Inverso de frequência”).

CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CREDITAMENTO. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS. MOVIMENTAÇÃO E TRANSBORDO PARA EMBARQUE. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes na transferência de produtos acabados (açúcar) despesas portuárias de movimentação e transbordo para o porto nas operações destinadas à exportação não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa, por não se configurarem como insumo da produção, visto que são realizados após o término do processo produtivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues que deu provimento parcial para reconhecer o crédito relativo ao frete para transporte do açúcar entre as unidades da recorrente e os locais onde se realizarão as operações de exportação.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Roberto da Silva (Presidente), João José Schini Norbiato e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

Relatório

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da decisão de piso:

I – Do lançamento

Trata-se dos Autos de Infração decorrentes de ação fiscal desenvolvida junto ao sujeito passivo acima identificado, sendo que o de fl. 7 se refere a glosa de créditos de PIS e Cofins a compensar dos períodos de apuração janeiro de 2009 a dezembro de 2010, e no de fls. 3 a 6 foi feito o lançamento do PIS para o mês de março de 2010 por ter sido apurado saldo a recolher desse período.

De acordo com o Estatuto Social, a sociedade tem como objeto social as atividades de exploração, industrialização e comercialização de produtos agrícolas e pecuários, em especial, cana-de-açúcar e seus derivados: açúcar, álcool e subprodutos, e prestação de serviços ligados a seus ramos de atividade.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 8 a 36), foram glosados os créditos conforme a seguir.

A) DIFERENÇA DE VALORES DA CONTA X ARQUIVOS DO CONTRIBUINTE

Glosado crédito de ajuste negativo de Cofins relativo ao mês de novembro de 2009 tendo em vista a diferença entre as informações da Conta e a documentação apresentada.

B) BENS, SERVIÇOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS EM CENTROS DE CUSTOS NÃO RELACIONADOS DIRETAMENTE AO PROCESSO PRODUTIVO

São bens, serviços, máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados em centro de custos (ou setores) que são de apoio e auxílio ou suporte à produção, não relacionados diretamente ao processo produtivo.

C) BENS, SERVIÇOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS NÃO UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO E NÃO CLASSIFICADOS NOS CENTROS DE CUSTOS CITADOS NO ITEM B

Essas máquinas e equipamentos são de apoio, auxílio ou suporte à produção, como por exemplo: caminhões bombeiro, caminhões munck, caminhões de água potável, ônibus, pranchas para transporte de maquinário agrícola até o campo, carregadeiras, cortadores de grama, empilhadeiras, roçadeiras, etc., incorporados ao ativo imobilizado que não são utilizados diretamente no processo produtivo.

D) SERVIÇOS NÃO CONSIDERADOS COMO INSUMOS

Serviços de consultoria e assessoria, melhoramento genético, análises laboratoriais, inspeção e emissão de laudos técnicos, recrutamento e seleção, treinamento, e de plantio de árvores nativas, por serem anteriores à produção/fabricação ou não empregados diretamente na produção/fabricação.

E) SERVIÇOS NÃO CONSIDERADOS COMO INSUMOS EMPREGADOS EM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DEPRECIADOS

Serviços de laudos técnicos que tiveram o valor imobilizado em máquinas e equipamentos correspondentes que não podem ser considerados insumos conforme descrito no item “D” acima; e serviços efetuados por funcionários do contribuinte em máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, pois não podem ser considerados insumos por serem realizados por funcionários próprios.

F) MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DEPRECIADOS NÃO UTILIZADOS EFETIVAMENTE NA PRODUÇÃO

Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, conforme elencados no TVF, que não foram utilizados efetivamente na produção dos bens destinados à venda, dos quais o contribuinte se apropriou de créditos calculados sobre os encargos de depreciação e sobre a recuperação acelerada.

G) CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DE BENS USADOS

Bens usados, dos quais o contribuinte se apropriou de créditos calculados sobre os encargos de depreciação, sendo vedado o aproveitamento sobre aquisição de bens usados.

H) CRÉDITOS DE COOPERATIVA APROPRIADOS PELO CONTRIBUINTE

H1) Da sistemática implementada pela COPERSUCAR com as usinas cooperadas

A COPERSUCAR - COOPERATIVA DE PRODUTORES DE CANA-DE-AÇÚCAR E ÁLCOOL DO ESTADO DE SÃO PAULO é uma cooperativa de produção que comercializa a produção de açúcar e álcool das usinas cooperadas, apura créditos de PIS/Cofins referentes às despesas de armazenagem e movimentação, corantes e fretes, os quais são rateados entre as cooperadas.

H2) Crédito de PIS/Cofins com frete interno Créditos de PIS/Cofins com frete no mercado interno gerado pela COPERSUCAR e aproveitado pela sua cooperada Usina Batatais com base na Instrução Normativa nº 635, de 2006, mas que se trata de transporte de mercadoria acabada entre os estabelecimentos da cooperativa, havendo previsão somente para o frete em operação de venda, conforme resposta na Solução de Consulta nº 296 – SRRF08/Disit formulada pela COOPERSUCAR.

Após a resposta na Solução de Consulta mencionada, a COPERSUCAR ingressou na justiça e obteve êxito em primeira instância, importando na renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa.

H3) Despesas de embarque no Terminal Açucareiro COPERSUCAR

Créditos de PIS/Cofins sobre serviço de movimentação de açúcar para navio gerado pela COOPERSUCAR e aproveitado pela Usina Batatais, considerados indevidos por falta de previsão legal para creditamento sobre tais dispêndios.

II – Da Impugnação

Dada ciência pessoal em 18/01/2013 (sexta-feira), o interessado apresentou em 19/02/2013 Impugnação das autuações (fls. 5848 a 5897).

No expediente, o defendente informa que sua impugnação é parcial, tendo apresentado irresignação somente em relação aos itens a seguir, trazendo as alegações e fundamentações assim sintetizadas:

II. 1 - Dos créditos de PIS e COFINS glosados no item B) Bens, Serviços, Máquinas e Equipamentos Utilizados em Centros de Custos Não Relacionados Diretamente ao Processo Produtivo do Auto de Infração.

Em relação a esse item, foi apresentada contestação parcial, alegando que os créditos indicados referem-se efetivamente a bens e serviços ligados diretamente na fabricação de bens destinados a venda, mas que por estarem alocados a centro de custos não relacionados diretamente à produção foram glosados por esse motivo.

Apresenta esclarecimentos em relação aos dispêndios que entende ser devido o creditamento dessas contribuições, solicitando diligência fiscal para análise dos elementos e certificação das alegações, caso necessário.

II.2 — Da Suposta Impossibilidade de Aproveitamento de Créditos sobre Despesas de Embarque — Item H3 do Termo de Verificação Fiscal.

Para realização da produção e exportação do açúcar configura-se absolutamente imperativo que o impugnante disponha de meios operacionais e logísticos suficientes para permitir a realização completa de seu negócio, envolvendo uma série de operações realizadas pela Companhia Auxiliar de Armazéns Gerais, notando a absoluta essencialidade dos desembolsos realizados pelo impugnante para que possa auferir receitas no desenvolvimento de sua atividade típica, pressupondo a movimentação de mercadoria no porto para que se torne possível realizar a operação de exportação.

A despeito do agente fiscal ter entendido que somente poderia tomar crédito de PIS/Cofins relativamente às despesas com armazenagem nos termos da legislação, adotando para tanto interpretação extremamente restritiva não amparada pelo texto legal, há no inciso II dos artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, previsão mais ampla que autoriza os contribuintes a tomarem créditos dessas contribuições sobre despesas com "bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes".

Citando doutrina e jurisprudência, alega que, apesar de a Constituição não definir expressamente o conceito de não-cumulatividade, tal fato não autoriza que a definição da questão seja delegada ao legislador ordinário, o que assumiria a função de constituinte.

Em relação às mercadorias e produtos (ICMS e IPI) a não-cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores. O mesmo não acontece quando o instituto é transmutado para os tributos incidentes sobre a receita bruta ou faturamento. Nestes, não-cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias), ficando os contribuintes autorizados a descontar da base de cálculo das referidas contribuições créditos

calculados em relação a bens para revenda, insumos, energia elétrica, aluguéis, despesas financeiras, ativo imobilizado, edificações e devolução de bens, entre outros.

O conceito de insumo, considerado de forma restritiva pela RFB, vem sendo interpretado pelo CARF e na esfera judicial em sentido mais abrangente em consonância com a prescrição constitucional.

No caso concreto, fica evidente que o serviço de movimentação e transbordo para embarque do açúcar pelos navios é essencial e diretamente relacionado à cadeia produtiva do impugnante, já que sem tais serviços, a mercadoria exportada não chegaria ao estabelecimento dos seus clientes, não sendo possível outra conclusão de que são passíveis de creditamento para o PIS e a Cofins.

Embora não se trate de pagamentos realizados a título de armazenagem e frete, as despesas com movimentação do açúcar para os navios estão claramente abrangidas pelo conceito de “insumos”, devendo ser cancelada a glosa dos créditos em relação a essas despesas.

II.3 — Reconstituição dos demonstrativos constantes nos itens "I", "J" do Auto de Infração.

Em face das glosas que entende ser indevidas, o impugnante apresentou a os demonstrativos que reconstituiu os valores, conforme os quadros apresentados na peça de defesa.

III - Do pedido

Ao final requer o impugnante:

- a) seja acolhida a presente Impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado de PIS do mês de março de 2010 - R\$ 60.784,60 (valor original), bem como dos encargos moratórios;*
- b) o reconhecimento dos créditos de PIS e Cofins impugnados e por consequência a reconstituição do Controle de Utilização de Créditos;*
- c) Diligência fiscal e produção de todas as provas admitidas em direito, especialmente, a juntada de novos documentos que se fizerem necessários;*
- d) Além disso, requer lhe seja deferida a sustentação oral de suas razões, no momento oportuno, devendo ser devidamente e tempestivamente intimada para que, querendo, o faça.*

A DRJ em Belo Horizonte/MG julgou procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário lançado conforme **Acórdão nº 02-98.045** a seguir transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

ALEGAÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

Por força dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, cabe ao contribuinte, no momento da apresentação da Impugnação, trazer todos os motivos de fato e direito em que se fundamenta, pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Preclui o direito de o manifestante apresentar prova documental em outro momento processual, salvo se incorridas as situações especiais previstas.

PERÍCIA. FORMULAÇÃO. REQUISITOS.

Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia quando não atendidos os requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

SUSTENTAÇÃO ORAL. JULGAMENTO NA DRJ. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste previsão na legislação de regência do PAF permitindo sustentação oral nos julgamentos na DRJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos 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. O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: a) constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. O critério da relevância, por seu turno, 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 a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; ou b) por imposição legal.

NÃO-CUMULATIVIDADE. MOVIMENTAÇÃO E TRANSBORDO PARA EMBARQUE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de gastos em etapa posterior ao processo produtivo, ficam excluídos do conceito de insumo os dispêndios com movimentação e transbordo para embarque. Assim, e não havendo previsão específica que ampare, conclui-se pela impossibilidade de creditamento do PIS/Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância apresentando inicialmente que, em caso de procedência parcial ou total, haverá implicações sobre a apuração dos créditos das Contribuições para o PIS e para a COFINS. No mérito alega os seguintes pontos: 1) Glosa de créditos de despesas com depreciação; 2) Glosa de créditos com fretes internos gerados pela COOPERSUCAR;; 3) Glosa de créditos decorrentes de despesas de embarques.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

Da competência para julgamento do feito

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

No que concerne aos pressupostos materiais, o tema será abordado em tópico específico do Recurso Voluntário apresentado.

Mérito

A discussão de mérito objeto da presente demanda versa sobre o direito aos créditos da não-cumulatividade das contribuições para o PIS/COFINS relacionados a despesas e aquisições (listadas no relatório e detalhadas mais adiante) nas quais foram glosadas pela autoridade fiscal quando da auditoria fiscal procedida na Recorrente, gerando, por conseguinte, auto de infração.

Antes de adentrarmos na discussão propriamente dita da presente controvérsia, importante tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Conselho.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo

do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapolou as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, este Conselho já vinha apresentando entendimento intermediário na conceituação de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais deveriam estar intimamente ligados ao critério da **essencialidade**. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento do recurso especial nº 1.246.317 MG realizado em 16/06/2011, decidiu pela ilegalidade do art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e do art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins. Nesta mesma decisão, o STJ adotou um conceito de insumo específico e diferenciado quando comparado aos conceitos estabelecidos na legislação do IPI e do Imposto de Renda. Veja a seguir a ementa do referido julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

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

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

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

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

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

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

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

Diante desta decisão, o CARF passou a adotar este mesmo entendimento na maioria dos seus julgados. Destaco trecho do Acórdão nº 9303-003.069, proferido em 13/08/2014, no qual utilizou um conceito de insumo que vem servindo de base para os julgamentos dos processos relacionados a conceito de insumos neste Conselho:

[...]

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

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Em julgamento do Resp. nº 1.221.170-PR realizado em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça proferiu nova decisão, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabelecendo o conceito de insumo bem como adotando diretrizes para os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a seguir a ementa do referido julgado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃOCUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

- 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*
- 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*
- 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*
- 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

Diante da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça pacificando o entendimento abstrato sobre o conceito de insumos para fins de creditamento na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da Cofins, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, com vistas a proferir uma análise do citado julgado, formalizar orientações no âmbito daquela Procuradoria e viabilizar a adequada observância da tese por parte da RFB. Na linha da pacificação do entendimento firmado, relevante reproduzir os itens 14 a 17 da referida nota explicativa:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

Neste mesmo ano de 2018, a COSIT emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018 apresentando 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 nº 1.221.170/PR. A seguir, a ementa do referido Parecer Normativo:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA 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”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Diante da decisão judicial vinculante aos integrantes deste Conselho, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, no qual o REsp. 1.221.170/PR consolidou o entendimento a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias fáticas que regem a presente controvérsia.

1) Glosa de créditos de despesas com depreciação

A decisão recorrida manteve o lançamento fiscal deste item segundo os seguintes fundamentos:

*Alega o impugnante que foram contabilizados os valores correspondentes à **edificação da oficina**, reconhecendo que os créditos de PIS/Cofins não deveriam ser apropriados por seu valor de aquisição, mas sim pelos respectivos encargos de depreciação, apresentados como valores a serem recompostos na apuração dos créditos, apropriados com base no valor da depreciação da edificação da oficina. (grifos do relator)*

De fato, a legislação do PIS/Cofins permite o aproveitamento de crédito sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, o que se daria por meio da amortização ou depreciação do bem.

Não há restrição ao tipo de atividade executada pela pessoa jurídica e também não se exige que os bens objeto de benfeitorias mantenham estrita vinculação ao processo produtivo da empresa. Para autorização do creditamento, basta que os imóveis beneficiados estejam atrelados ao desenvolvimento da atividade econômica executada pela pessoa jurídica.

*No entanto, embora tenha apresentado os valores das depreciações mensais que alega ter direito aos correspondentes créditos das contribuições que calculou, **o defendente não apresentou documentação que comprove se tratar de dispêndios com edificação conforme informou, bem como dos valores das aquisições dos bens ou serviços que foram apropriados como custo e os cálculos para se chegar à depreciação mensal.** (grifos do relator)*

A exemplo do que ocorre no processo civil, o ônus da prova incumbe ao contribuinte quanto ao fato constitutivo do seu direito ao crédito, e ao fisco quanto à existência de

fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do contribuinte, nos exatos termos do art. 373 do novel Código de Processo Civil - CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), aplicável supletiva e subsidiariamente ao PAF por força do art. 15 do mesmo Código.

No caso ora sob análise, que envolve créditos das contribuições em comento, é do interessado o ônus de demonstrar que as glosas foram indevidas, apresentando os cálculos, que deveriam estar acompanhados da documentação fiscal hábil comprobatória que corroborem o seu direito.

(...)

Em razão da ausência da documentação relativa ao que foi alegado pelo defendente, ficou prejudicada a apreciação em relação a esse ponto, não havendo reparo a fazer no lançamento por essa razão.

A impugnante solicita diligência fiscal para análise dos elementos e certificação das alegações, caso necessário.

Relativamente a essa solicitação de diligência, o mencionado Decreto nº 70.235/1972, , assim dispõe:

(...)

O dispositivo citado traz as regras para a diligência pretendida pelo impugnante. De acordo com as determinações, resta considerar não formulado o pedido da diligência tendo em vista o não atendimento das disposições do inciso IV transcrito.

Portanto, deve ser considerado não formulado o pedido de diligência.

(...)

*O impugnante esclarece que valores glosados contabilizados no **centro de custo ARMAZENAGEM referem-se à edificação de tanques/reservatório de álcool**. Neste sentido, o impugnante reconhece que os respectivos créditos de PIS e Cofins não deveriam ter sido apropriados por seu valor de aquisição, mas sim pelos respectivos encargos de depreciação, conforme direito conferido pelo art. 2º, inciso VII e §1º do art. 3º da Lei nº. 10.637/02 e Lei nº 10.833/03. Assim, **o impugnante não questiona os valores apropriados e glosados com base no valor de aquisição dos bens, mas sim a recomposição dos créditos apurados com base na depreciação dos mesmos, o que não foi feito pela autoridade fiscal.***

O defendente apresentou em sua Impugnação demonstrativos resumidos dos valores da apuração dos créditos de PIS e Cofins dos anos-calendário 2009 e 2010 apropriados com base nos encargos de depreciação, informando que são apenas em relação aos itens descritos como TANQUE RESERVATÓRIO DE ÁLCOOL e que os demais itens não foram objeto de Impugnação.

Observa-se que os mencionados demonstrativos, nomeados como “Composição da Base de Cálculo da Depreciação a ser Considerada”, trazem os créditos de PIS e de Cofins calculados sobre valores informados como encargos de depreciação dos tanques.

Embora o interessado tenha apresentado os valores das depreciações mensais que alega ter direito aos correspondentes créditos das contribuições, com os elementos dos demonstrativos não é possível verificar como se chegou a tais bases de cálculo. Além de não ter sido apresentada memória de cálculo onde se pudesse visualizar os valores das aquisições de bens e serviços imobilizadas, também não foi apresentada documentação contábil ou fiscal comprobatória de tais dispêndios.

Em razão da ausência desses elementos, ficou prejudicada a apreciação em relação a esse ponto, não havendo reparo a fazer no lançamento por essa razão.

Pelas mesmas razões postas no tópico anterior, deve ser considerado não formulado o pedido de diligência.

A Recorrente destaca que não foram reconhecidos os créditos decorrentes da realização de edificação da oficina, assim como a edificação de tanques para reservatório de álcool em face de não ter havido comprovação do valor da aquisição e a respectiva demonstração contábil. Entretanto, alega que o contribuinte sempre atendeu a fiscalização e entregou seus documentos contábeis quando das respostas e atendimentos aos termos de intimação fiscal. Afirma ainda que, apesar de o fisco atestar a veracidade dos lançamentos contábeis, não reconheceu tais valores como depreciações por não ter comprovado se tratar de edificações. Ressalta ainda que a entrega de Escrituração Contábil Digital, DACT, DCTF e DIPJ fez prova a seu favor nos termos do art. 142 do CTN. A Recorrente reforça que fez prova de todos os seus lançamentos contábeis e identificou os valores corretos a serem utilizados como encargos de depreciação, partindo dos mesmos valores lançados na contabilidade e prestaram para o fisco efetuar o lançamento (glosa). Por se tratar de lançamento fiscal, afirma caber ao Fisco o ônus da prova de que os referidos itens não geram direito a crédito, o ônus da prova cabal dos fatos alegados. As rubricas glosadas foram as seguintes: **“Centro de Custo Admin. Automotiva – Estrutura Oficina”** e **“Centro de Custo Armazenagem – Tanque Reservatório de Álcool”**. Conclui pela nulidade do lançamento fiscal em face da ausência de provas firmes e suficientes do ilícito cometido pela Recorrente bem como pelo fato de ter discriminado mês a mês todos os valores apurados dos encargos de depreciação nos anos de 2009 e 2010. Do contrário, pleiteia a conversão do feito em diligência para fins de comprovação de suas alegações.

Primeiramente cabe destacar que, conforme bem delineado pela decisão recorrida, a legislação de regência (art. 3º, inciso VII e §1º, inciso III das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03) autoriza a pessoa jurídica a descontar créditos das contribuições para o PIS e da COFINS relativamente aos encargos de depreciação e amortização das edificações e benfeitorias em bens imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa.

Relevante ainda destacar que o fundamento utilizado no Termo de Verificação Fiscal (precisamente nas e-fls. 10 a 13), para efetuar as glosas de créditos relacionadas neste tópico, foi no sentido de que os referidos centros de custos não estavam relacionados diretamente com o processo produtivo. O “Centro de Custo – Administração Automotiva” serviria de apoio ou auxílio ao processo produtivo e o “Centro de Custo – Armazenagem” estaria relacionado a uma atividade posterior ao processo produtivo.

Analisando os documentos juntados aos autos pela fiscalização e que serviram de base para a glosa dos créditos a eles relacionados verifica-se que no “Centro de Custo – Administração Automotiva” ocorreu a glosa de créditos relacionados à aquisição de “Transformador” e “Estrutura Oficina Indústria - Lins”. Já em relação ao “Centro de Custo – Armazenagem” as glosas de fato constam com sendo relacionadas à depreciação nas quais constam itens tais como “Saco Big Bag”, “Transformador”, “Válvula de segurança” e “Inverso de frequência”. A título de exemplo, colaciona-se a seguir parte destas glosas constantes dos arquivos juntados.

GLOSAS AQUISIÇÃO

CENTRO DE CUSTO – ADMINISTRAÇÃO AUTOMOTIVA

JANEIRO – 2009

Descrição do item	Descrição do centro de custo	Data de emissão	N.º NF	Valor da NF	Fornecedor	CNPJ	Valor da parcela
TRANSFORMADOR	Admin Automotiva	0	0	1.063,20	Encerramento de Obra	0	-44,30
ESTRUTURA OFICINA INDUSTRIA - LINS	Admin Automotiva	0	0	993.333,12	Encerramento de Obra	0	-20.694,44
TOTAL A GLOSAR							-20.738,74

GLOSAS DE DEPRECIACÃO

CENTRO DE CUSTO – ARMAZENAGEM

JANEIRO – 2009

Descrição do item	Descrição do centro de custo	Data de emissão	N.º NF	Valor da NF	Fornecedor	CNPJ	Valor da depreciação
SACO BIG BAG	Armazenagem - Açúcar	12/9/2006	494752	705,67	Transportadora Eljmur Ltda	65825721000186	5,99
TRANSFORMADOR	Armazenagem - Açúcar	30/6/2004	5619	352,00	TRANSFORMADORES CAV LTDA	333992000179	2,99
TRANSFORMADOR	Armazenagem - Açúcar	10/6/2005	6962	82,00	Transformadores Cav Ltda Epp	333992000179	0,69
TRANSFORMADOR	Armazenagem - Açúcar	10/6/2005	6962	106,60	Transformadores Cav Ltda Epp	333992000179	0,91
VALVULA SEGURANCA	Armazenagem - Alcool	1/12/2004	4791	7.238,00	Valeq Valv. e Equip. ind.Ltda ME.	27952712000167	61,47
TOTAL A GLOSAR							6.479,76

Entretanto, a Recorrente vindica a recomposição dos créditos vinculados à despesas de depreciação e relacionados a estes centros de custos conforme tabela fornecida no Recurso Voluntário. Serão reproduzidas a seguir as tabelas dos centros de custos do ano de 2009.

Composição da Base de Depreciação a ser Considerada				
Mês	Descrição	Base Depr.	PIS	COFINS
Janeiro/2009	ESTRUTURA OFICINA INDUSTRIA - LINS	8.436,53	139,20	641,18
Fevereiro/2009	ESTRUTURA OFICINA INDUSTRIA - LINS	7.620,09	125,73	579,13
Março/2009	ESTRUTURA OFICINA INDUSTRIA - LINS	8.436,53	139,20	641,18
Abril/2009	ESTRUTURA OFICINA INDUSTRIA - LINS	8.164,38	134,71	620,49
Maio/2009	ESTRUTURA OFICINA INDUSTRIA - LINS	8.436,53	139,20	641,18
Junho/2009	ESTRUTURA OFICINA INDUSTRIA - LINS	8.164,39	134,71	620,49
Julho/2009	ESTRUTURA OFICINA INDUSTRIA - LINS	8.436,53	139,20	641,18
Agosto/2009	ESTRUTURA OFICINA INDUSTRIA - LINS	8.436,53	139,20	641,18
Setembro/2009	ESTRUTURA OFICINA INDUSTRIA - LINS	8.164,38	134,71	620,49
Outubro/2009	ESTRUTURA OFICINA INDUSTRIA - LINS	8.202,84	135,35	623,42
Novembro/2009	ESTRUTURA OFICINA INDUSTRIA - LINS	8.164,39	134,71	620,49
Dezembro/2009	ESTRUTURA OFICINA INDUSTRIA - LINS	8.436,53	139,20	641,18
Total		99.099,65	1.635,14	7.531,57

Comparação da Base de Depreciação a ser Considerada				
ME	Descrição	Base Deprec.	PIS	COFINS
Janeiro/2009	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.1 - LINS	10.357,07	170,39	787,14
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.2 - LINS	12.092,29	199,52	919,01
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.3 - LINS	22.715,00	374,80	1.726,34
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.4 - LINS	20.426,73	337,04	1.552,43
Fevereiro/2009	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.1 - LINS	9.354,77	154,35	710,96
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.2 - LINS	10.922,07	180,21	830,03
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.3 - LINS	20.516,77	338,53	1.559,27
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.4 - LINS	18.449,95	304,42	1.402,20
Março/2009	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.1 - LINS	15.368,56	253,58	1.168,01
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.2 - LINS	17.943,40	296,07	1.363,70
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.3 - LINS	33.706,13	556,19	2.561,67
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.4 - LINS	20.969,56	341,00	1.582,49
Abril/2009	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.1 - LINS	20.045,94	330,76	1.523,49
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.2 - LINS	23.404,43	386,17	1.778,74
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.3 - LINS	43.964,52	725,41	3.341,30
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.4 - LINS	39.535,61	652,34	3.004,71
Maio/2009	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.1 - LINS	20.714,15	341,78	1.574,28
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.2 - LINS	24.184,58	399,05	1.838,03
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.3 - LINS	45.430,00	749,60	3.452,68
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.4 - LINS	40.853,47	674,08	3.104,86
Junho/2009	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.1 - LINS	20.045,94	330,76	1.523,49
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.2 - LINS	23.404,43	386,17	1.778,74
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.3 - LINS	43.964,52	725,41	3.341,30
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.4 - LINS	39.535,61	652,34	3.004,71
Julho/2009	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.1 - LINS	20.714,15	341,78	1.574,28
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.2 - LINS	24.184,58	399,05	1.838,03
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.3 - LINS	45.430,00	749,60	3.452,68
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.4 - LINS	40.853,47	674,08	3.104,86
Agosto/2009	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.1 - LINS	20.714,14	341,78	1.574,27
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.2 - LINS	24.184,57	399,05	1.838,03
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.3 - LINS	45.430,00	749,60	3.452,68
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.4 - LINS	40.853,47	674,08	3.104,86
Setembro/2009	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.1 - LINS	20.045,94	330,76	1.523,49
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.2 - LINS	23.404,43	386,17	1.778,74
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.3 - LINS	43.964,52	725,41	3.341,30
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.4 - LINS	39.535,61	652,34	3.004,71
Outubro/2009	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.1 - LINS	20.714,15	341,78	1.574,28
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.2 - LINS	24.184,58	399,05	1.838,03
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.3 - LINS	45.430,00	749,60	3.452,68
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.4 - LINS	40.853,47	674,08	3.104,86
Novembro/2009	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.1 - LINS	20.045,94	330,76	1.523,49
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.2 - LINS	23.404,43	386,17	1.778,74
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.3 - LINS	43.964,52	725,41	3.341,30
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.4 - LINS	39.535,61	652,34	3.004,71
Dezembro/2009	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.5 - LINS	42.445,17	700,35	3.225,83
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.2 - LINS	19.992,76	328,25	1.511,93
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.1 - LINS	17.039,06	281,14	1.294,97
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.3 - LINS	37.369,83	616,60	2.840,11
	TANQUE RESERVATORIO DE ALCOOL N.4 - LINS	33.605,28	554,49	2.554,00
Total		1.441.784,57	23.789,45	109.575,63

Ou seja, fazendo uma análise comparativa entre os valores efetivamente glosados pela fiscalização e a tabela de recomposição utilizada como base de depreciação a ser considerada, verifica-se total dissonância entre seus respectivos valores. Percebe-se coincidência tão somente na descrição do item do “Centro de Custo – Administração Automotiva” que foi denominado “Estrutura Oficina Indústria - Lins”. Nas glosas relacionados ao “Centro de Custo – Armazenagem” não há especificamente nada relacionado com a descrição “Tanque Reservatório de Alcool”.

Diante destas constatações relacionadas ao auto de infração lavrado e ao pleito da Recorrente, entendo que há dois tipos de glosas procedidas pela fiscalização. A primeira diz respeito à glosa de aquisição da “Estrutura Oficina Indústria – Lins” na qual, no entendimento deste relator, foi procedida de forma correta tendo em vista que o creditamento somente poderia ter ocorrido por intermédio dos respectivos encargos de depreciação futuros. Portanto, improcedentes os argumentos da Recorrente para que houvesse a apropriação dos encargos de depreciações na forma como apresentada em sua peça de defesa administrativa. Destaque-se que

a decisão recorrida não acatou o pedido da recorrente por ausência de documentação que comprovasse os dispêndios com a edificação bem como dos valores das aquisições que foram apropriados como custos e cálculos para se chegar à depreciação mensal. Ou seja, entendo que a Recorrente teve a oportunidade de apresentar de forma pormenorizada as apropriações das depreciações, mas não o fez. Portanto, voto por manter as glosas de aquisições do “Centro de Custo – Administração Automotiva” procedido pela fiscalização e mantida pela decisão recorrida.

Já no que concerne às glosas do “Centro de Custo – Armazenagem”, verifico que neste caso as glosas estavam relacionadas efetivamente a encargos de depreciação apropriados nos respectivos meses objeto da presente análise (2009 e 2010). Apesar de os argumentos da Recorrente a respeito da possibilidade de proceder a apropriação de créditos de encargos de depreciação relacionados com “Tanques de Reservatórios de Álcool”, o que foi glosado e que consta dos anexos do auto de infração (vide e-fls. 668 a 691 e 1153 a 1164) nada tem a ver com tanques reservatórios de álcool. Esta informação já foi objeto de análise pela própria decisão de piso, na qual considerou prejudicada a análise neste ponto. Portanto, voto por manter a decisão de piso neste particular.

Relevante destacar que a simples entrega de ECD, DACTON, DCTF e DIPJ não socorre a Recorrente para que deixe de elucidar com elementos probatórios os créditos que argumentou ter direito neste tópico. Observe que não há que se falar em ônus da prova da fiscalização por se tratar de lançamento fiscal tendo em vista que o Fisco entendeu que as aquisições do “Centro de Custo – Administração Automotiva” não geravam direito a crédito, o que a própria Recorrente não discorda. E, por derradeiro, também não há que se falar em ônus da prova por parte da fiscalização para ambas as glosas por estarmos diante de glosa de créditos que aquela entendeu como indevido de ser apropriado.

Considerando que os autos encontram-se prontos para ser julgado, com os elementos probatórios suficientes para formar convicção sobre os pontos objeto da análise, rejeito o pedido de diligência suscitado pela Recorrente com fundamento no artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe: "a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, **quando entendê-las necessárias**, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis".

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

2) Glosa de créditos fretes internos (frete gerado pela COOPERSUCAR)

Reproduzo a seguir o que dispôs a decisão recorrida a respeito deste tema:

*De acordo com a justificativa para o lançamento, os créditos de PIS/Cofins sobre serviço de **movimentação de açúcar para navio gerado pela COOPERSUCAR e aproveitado pela Usina Batatais**, foram considerados indevidos por falta de previsão legal para creditamento sobre tais dispêndios. (grifos do relator)*

Aduz o defendente, resumidamente, que fica evidente que o serviço de movimentação e transbordo para embarque do açúcar pelos navios é essencial e diretamente relacionado

à cadeia produtiva do impugnante, já que sem tais serviços a mercadoria exportada não chegaria ao estabelecimento dos seus clientes, não sendo possível outra conclusão de que são passíveis de creditamento para o PIS e a Cofins.

Entende que, embora não se trate de pagamentos realizados a título de armazenagem e frete, as despesas com movimentação do açúcar para os navios estão claramente abrangidas pelo conceito de “insumos”, devendo ser cancelada a glosa dos créditos em relação a essas despesas.

Não obstante o entendimento apresentado pelo impugnante de que movimentação e transbordo para embarque do açúcar pelos navios sejam considerados insumos, o inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, traz **a regra de que somente podem ser assim considerados para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS e Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços**. Assim, **fica excluído do conceito os dispêndios realizados após a finalização do processo produtivo, salvo exceções justificadas quando a legislação específica exige adoção de medidas posteriores à finalização da produção** visando a sua efetiva disponibilização à venda, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo Inmetro), oposição de selos, lacres, etc. (grifos do relator)

No caso dos dispêndios como movimentação e transbordo para embarque, não resta dúvida de que se trata de gastos em etapa posterior ao processo produtivo, não havendo como reconhecê-los como insumo nos termos da mencionada legislação.

Diante desta decisão a Recorrente apresenta os seguintes argumentos de defesa:

Assim, em que pese sustentar a fiscalização pela impossibilidade de a Recorrente se utilizar de crédito, mediante rateio, de frete gasto pela Coopesucar, há expressa previsão legal para que aludidos fretes (rateio de frete para transporte até Santos e entre unidades e armazéns gerais de estocagem) gerarem créditos apenas os fretes para a venda das mercadorias, no artigo 3º, inciso IX das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, in litteris: ”

Há, desse modo, necessidade de se reconhecer a improcedência no lançamento ao negar o direito ao **crédito quanto ao frete nas operações entre a filial nas dependências da Recorrente até o estabelecimento que realizará a exportação do açúcar produzida pela cooperativa**, por intermédio de sua cooperativa.

Permite a legislação tributária, quando do regime não-cumulativo para PIS e COFINS, o abatimento de crédito, no percentual de 9,25%, do montante pago a título de frete para pessoa jurídica domiciliada no país.

É o que dispõe o art. 3º, inciso IX, da Lei n. 10.833/2003 ao permitir o crédito no caso de **“armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”**.

Para o caso concreto, há de se deixar desde logo evidenciado o fato **de inexistir controvérsia quanto ao fato de que se trata de um frete, suportado pelo contribuinte e pago à pessoa jurídica domiciliada no Brasil**, além de ser em relação à mercadoria (bem para venda) para exportação.

Quando estamos diante de atividade industrial verificamos a existência de diversos tipos de serviços de fretes. A título de exemplo podemos destacar os seguintes: 1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores; 2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados,

entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte; 3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte; e 4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

Na legislação vigente existe fundamento jurídico para a apropriação de créditos relacionados ao frete quando considerados como parte do custo de aquisição, do custo de produção ou da despesa de venda, conforme será demonstrado a seguir.

O fundamento jurídico para apropriação dos créditos da Contribuição para PIS pode ser extraído do art. 289 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 RIR/1999), em relação ao valor dos gastos com serviços de transporte de bens para revenda, apesar de não haver expressa previsão nos art. 3º, I e § 1º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Destaque-se que, por haver simetria entre os textos das referidas leis, aqui será reproduzido apenas o disposto na Lei nº 10.833/2003, por ser mais completa e, em relação aos dispositivos específicos, haver remissão expressa no seu art. 15 de que eles também se aplicam à Contribuição para o PIS/Pasep disciplinada na Lei nº 10.637/2002. Diante desta fato vejamos:

Lei 10.833/2003

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

I bens adquiridos para revenda, (...);

(...)

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

I dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

RIR/1999

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

Tendo por base os referidos dispositivos legais, verifica-se que o valor do frete, relativo ao transporte de bens para revenda, integra o custo de aquisição dos referidos bens. Portanto, somente nesta condição (frete integrando o custo de aquisição) é que o frete pode compor a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições. Com isso, de forma análoga, o valor do frete no transporte dos bens somente poderá integrar a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas quando o custo de aquisição destes bens conferir direito a crédito.

Este mesmo entendimento deve ser aplicado na atividade industrial, quando houver o valor do frete relativo ao transporte: a) de bens de produção (matérias-primas, produtos intermediários e material e embalagem) a serem utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e b) de bens em fase de produção ou fabricação (produtos em fabricação) entre estabelecimentos fabris do contribuinte ou não. Veja o disposto na norma de regência relacionado a atividade industrial:

Lei 10.833/2003:

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

(...)

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

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

I dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...)

RIR/1999:

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):

I o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Portanto, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Encerrado o ciclo de produção ou industrialização, o art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003 autoriza a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus deste frete seja suportado pelo vendedor:

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

(...)

IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

§1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2ª desta Lei sobre o valor:

(...)

II dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

Após a análise geral sobre as possibilidades de aproveitamento de créditos das contribuições para o PIS e da COFINS incidentes sobre operações relacionadas a fretes, entendo que no presente caso não há que se falar em aproveitamento de crédito incidente sobre os dispêndios gastos com frete para transporte do açúcar entre as unidades da Recorrente e os locais onde se realizará as operações de exportação, por ausência de previsão legal. Portanto, reputo precedente o entendimento esposado pela fiscalização autuante e pela decisão de primeira instância.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

3) Legitimidade dos créditos decorrentes das despesas de embarque

A decisão recorrida tratou deste tema juntamente com o discutido no item anterior nos seguintes termos:

Não obstante o entendimento apresentado pelo impugnante de que movimentação e transbordo para embarque do açúcar pelos navios sejam considerados insumos, o inciso II do caput do art. 3º das Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, traz a regra de que somente podem ser assim considerados para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS e Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços. Assim, fica excluído do conceito os dispêndios realizados após a finalização do processo produtivo, salvo exceções justificadas quando a legislação específica exige adoção de medidas posteriores à finalização da produção visando a sua efetiva disponibilização à venda, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo Inmetro), oposição de selos, lacres, etc. (grifos do relator)

Por sua vez, a Recorrente apresenta os seguintes argumentos:

Conforme descrito na impugnação, as despesas com recebimento, armazenagem, embarque e transbordo do açúcar produzido pela Recorrente, em linha gerais, consistem em valores pagos à Companhia Auxiliar de Armazéns Gerais, responsável pela operação no Porto de Santos, onde são embarcadas as mercadorias destinadas a exportação.

(...)

De fato, para que seja possível a exportação dessa mercadoria, é imprescindível – do ponto de vista operacional e logístico, que sejam contratados os serviços relacionados ao embarque dos navios, que envolvem a movimentação, o manuseio e a armazenagem de tais mercadorias no porto até o embarque desses insumos nos navios contratados para fazerem a exportação aos compradores da recorrente.

Nessa linha, fica evidente que o serviço de movimentação e transbordo para embarque do açúcar pelos navios é essencial e diretamente relacionado à cadeia produtiva da Recorrente, já que, sem tais serviços, a mercadoria exportada não chegaria ao estabelecimento dos clientes da Recorrente e, portanto, não poderiam ser agregados ao produto final.

(...)

Assim, as despesas aqui glosadas quanto aos serviços portuários e demais despesas, os créditos são totalmente legítimos.

(...)

Além disso, podemos reconhecer nas despesas portuárias, além da natureza de despesa ligada à armazenagem, também à continuidade do frete na venda, especificamente, aquele destinado à exportação. O que nos dá ainda mais legitimidade no crédito.

(...)

Não resta dúvida de que o crédito glosado é legítimo.

Não assiste razão à Recorrente.

O processo produtivo do açúcar se encerra quando o mesmo é envazado em big bag's ou sacos para fins de comercialização. Após o encerramento do processo produtivo o art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003 autoriza a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre armazenagem da mercadoria e frete na sua operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor. Ou seja, não há previsão legal para que as citadas despesas operacionais e logísticas portuárias arcadas pela Recorrente e vinculadas com os procedimentos de exportação possam ser utilizados como créditos das citadas contribuições.

Portanto, as despesas caracterizadas como portuárias, relacionadas às operações de exportação, por não fazerem parte do processo produtivo e por não poder ser caracterizada como armazenagem ou frete na operação de venda, não geram créditos das Contribuições para o PIS e da COFINS no regime da não-cumulatividade.

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva