



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15889.000148/2010-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-013.070 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente RAIZEN ENERGIA S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2005

MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, restando preclusa sua alegação em recurso voluntário.

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos capítulos referentes a: “Despesas Portuárias”, “Transporte de Produtos acabados –PJ, Despesas com Estadias, DESP. DOC. EXP. PJ”, “Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado”; “Crédito Presumido Utilizado no Mercado Externo - Pedido de Ressarcimento” e “Aproveitamento de créditos sobre os insumos aplicados na fase agrícola”. Na parte conhecida, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes aos custos com combustíveis utilizados na fase agrícola. Vencido o conselheiro Walker Araújo que manteve a glosa referente aos custos com combustíveis utilizados para transporte de trabalhadores.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Walker Araujo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente). Ausente Conselheira Larissa Nunes Girard, substituída pelo Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-013.070 - 3ª Sejl/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15889.000148/2010-53

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono PARTE do relatório do Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança da Contribuição para a Cofins relativa ao período de apuração de junho de 2005.

Assim consta do Termo de Verificação Fiscal – Consolidado às folhas 09/11:

O crédito objeto da análise se originou na empresa USINA DA BARRA S/A AÇUCAR E ÁLCOOL, CNPJ – 44.814.325/0001-83, que foi incorporada em 30/03/2006 pela Açucareira Corona S/A (em 09/05/2006 alterada a razão social para Usina da Barra S/A Açúcar e Alcool) CNPJ 48.661.888/0001-30, que por sua vez foi incorporada em 28/02/2007 pela Danco Participações S/A (em 16/03/2007 foi alterada a razão social para Usina da Barra S/A Açúcar e Alcool), CNPJ 08.070.508/0001-78. Em 22/12/2009, em nova alteração, a razão social passou a ser Cosan S/A Açúcar e Alcool.

Em 24/06/2010 foram lavrados Termos de Verificação Fiscal relativos aos primeiro e segundo trimestre de 2.005 que culminaram em glosas de créditos de Pis e Cofins, relativas aos mercados interno e externo.

Tais glosas geraram reflexo nos saldos acumulados do mercado interno de PIS e da Cofins, restando insuficiente para suportar o valor descontado pela fiscalizada das contribuições devidas no mês de junho/2005, no valor de R\$ 119.478,70 referente ao PIS e R\$ 694.138,28 à Cofins, conforme demonstrado nas tabelas abaixo:

(...)

Tais valores foram objeto de lançamento por meio de Auto de Infração, cujo presente Termo e anexos são partes integrantes e indissociáveis.

Os valores, demonstrativos, base legal e demais quesitos do lançamento tributário estão consubstanciados nos TERMOS DE VERIFICAÇÃO FISCAL E SEUS ANEXOS referentes aos primeiro e segundo trimestre de 2005 e AUTO DE INFRAÇÃO, do qual o presente TERMO DE VERIFICAÇÃO e seus anexos são partes integrantes:

ANEXOS CUJOS TEORES SÃO PARTES INTEGRANTES:

- Termo de Verificação Fiscal relativo ao primeiro trimestre de 2005 e seus 8 anexos.

- Termo de Verificação Fiscal relativo ao segundo trimestre de 2005 e seus 7 anexos.

O citado Termo de Verificação Fiscal relativo ao 1º trimestre de 2005 está anexado às folhas 12/41.

Por sua vez, o Termo de Verificação Fiscal relativo ao 2º trimestre de 2005 está anexado às folhas 42/66, no qual estão descritas as irregularidades apuradas pela fiscalização e as respectivas glosas, abaixo transcritas:

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

(...)

Da análise dos dados constantes nas planilhas de créditos utilizados, constatou-se que os custos, despesas e encargos apresentados em centros de custo pertencem ao setor industrial, enquanto que aqueles dispostos por conta contábil pertencem ao setor agrícola (grupo contábil 4301) ou referem-se a despesas comerciais com vendas (6101) e despesas administrativas gerais (6103).

Em face da necessidade de informação mais detalhada dos itens que compunham os créditos e não sendo possível sua identificação nos arquivos contábeis (razão), foi emitida Reintimação, cuja ciência se deu em 26/04/2010, solicitando que os arquivos fossem apresentados relacionando os itens das notas fiscais utilizados na apuração dos créditos do PIS e da Cofins.

Em 07/06/2010 foram enviados documentos relativos à composição das contas contábeis 6101242411, 6101202007, 6101242401 e 6101181835, já em 09/06/2010 foram enviados documentos relativos as contas contábeis 110301000, 4301212101, 4301212104, 4301212105, 4301212117, 6101181822, 6101242426, 822352107, 842101701, 842101715, 846201834, 848152007, além do balancete estoque de abertura em 31/01/2004, memorandos de exportações, cópias de contratos de arrendamento e parceria agrícola. Em 21/06/2010 foram entregues espelhos das Notas Fiscais relativas às despesas portuárias e em 23/06/2010 foram enviadas cópias de espelhos de conhecimento de transportes selecionados por amostragem por esta fiscalização relativas as contas contábeis — Transporte rodoviário e Transporte de produtos acabados.

Na análise dos créditos incluídos dos itens 2 e 3 - Bens e Serviços utilizados como insumos, foram utilizados os conceitos emanados da legislação abaixo transcrita:

(...)

Da análise do exposto acima, conclui-se que, além dos lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, consideram-se “insumos”, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação do açúcar e do álcool. Ou seja, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção do açúcar e do álcool. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Depreende-se, portanto, que as despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem ao critério para caracterização como insumos. Sendo a atividade-fim da empresa voltada para a produção do álcool e açúcar, não há o que se falar, na área agrícola, de fabricação de produto nem tampouco em bens que venham a sofrer desgaste em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Portanto, foram glosados os créditos relativos As contas contábeis da área agrícola 4301181805 - COMBUSTÍVEIS, 4301181806 - CONSUMO DE LENHA, 4301181822 - INSUMOS INDUSTRIAIS/CC LABORATÓRIO COTESIA, 4301181821 - INSUMOS AGRÍCOLAS DE TERCEIROS, 4301181825 - LUBRIFICANTES, 4301181829 - MATERIAIS ELÉTRICOS, 4301181831 - MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, 4301181834 - MATERIAIS DE MANUTENÇÃO, 4301181841 - PNEUS E CAMARA DE AR, 4301232312 - CONSUMO DE ÁGUA, 4301141405 - MAO DE OBRA MANUN PJ, 4301141408 - SERVIÇOS PRESTADOS/TERCEIROS, 4301141401 - MÃO DE OBRA CONTRAT, 4301141403 - HONORÁRIOS PROF P JURID, 4301141414 - MAO DE OBRA MANUTENÇÃO, 4301202001 - TRANSPORTE DE EMPREGADOS, 4301202003 - TRANSP TURMAS - PJ, 5301202005 - TRANSPORTE CANA, 4301202012 - TRANSP DE VINHAÇA - PJ, RESIDUOS, 4301202014 - TRANSP DE RESIDUOS IND PJ, 4301202015 - TRANSP. AEREO P/ APLIC PRODUTOS, 4301202026 - CARREGAMENTO DE CANA - PJ, 4301202032 - REBOQUE - PESSOA JURID, 4301202034 - SERV DE APOIO AGRÍCOLA, 4301202037 - SERVIÇOS DE MÁQUINAS, 4301212117 - PARCERIA AGRÍCOLA - PJ.

Também foram integralmente glosados os créditos relativos às contas contábeis da área administrativa 6101141401 - MÃO DE OBRA CONTRATADA, 6101141405 - MÃO DE OBRA MANUT PJ, 6101141410 - MÃO DE OBRA MANUT CONTRATADA P, 6101141411- MÃO DE OBRA TERCEIROS P, 6101202009 - TRANSP MAT ALMOXAR - P, 6101232311 - COMISSÕES E CORRETAGENS, 6101242426 - DESP. DOCTO EXP. PJ e aqueles relativos aos centros de custo 4110 - DIRETORIA INDUSTRIAL, 4120 - ADMINISTRAÇÃO/PLANEJAMENTO IND, 4130 -BALANÇA DE CANA, 4151 - MEIO AMBIENTE (IND) ISSO 14000, 4155 - BRIGADA DE

COMBATE A INCÊNDIO, 4170 - INCENTIVO VALE TRANSP INDU, 4180 - PROGRAMA ALIMENTAÇÃO TRABALHAD, 4310 - LIMPEZA OPERATIVA, 4340 - TRANSPORTE INDUSTRIAL, 4410 - LABORATÓRIO TEOR SACAROSE - 4420 - LABORATÓRIO INDUSTRIAL E MICRO, 4425 - CONTROLE E GARANTIA DE QUALIDADE, 4510 - OFICINAS ELÉTRICAS, 4511 INSTRUMENTAÇÃO, 4520 - OFICINA MEC/MANUT/AUTOMOTIVA, 4521 - OFICINA CALDEIRARIA, 4530 - MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO CIVIL, 4610 - RECEPÇÃO/ARMAZENAGEM/ALIMENTAC, 4710 - GERAÇÃO DE ENERGIA (TURBO GERA, 4720 - GERAÇÃO DE VAPOR (CALDEIRAS), 4725 - GERAÇÃO DE VAPOR (ENTREESAFRA), 4730 - CAPTAÇÃO DE ÁGUA, 4731 - TRATAMENTO DE ÁGUA (ETA), 4170 - INCENTIVO VALE TRANSPORTE INDU, 4750 - REDE DE RESTILO, 4910 - ARMAZÉM DE AÇÚCAR, 4915 - ARMAZÉM/EXPEDIÇÃO AÇÚCAR EMPACOT, 4916 - ARMAZÉM DE AÇÚCAR REF EXPORT, e 4950 - CARREGAMENTO / EXPEDIÇÃO AÇÚCAR, 4968 - ARMAZÉM EXTERNO - CAVINATO, 4969 - ARMAZÉM EXTERNO CERBA, 4970 - ARMAZÉM EXTERNO - FILIAL SC, exceto as despesas relativas a aluguéis e energia elétrica.

Não foram considerados os créditos relacionados às despesas do tipo 2014 TRANSPOR. DE RESÍDUOS INDUSTR - PJ e 1831 - MATERIAIS DE MANUTENÇÃO CIVIL.

(...)

Da análise dos arquivos apresentados em 07/06/2010, especificamente àqueles relativos as DESPESAS PORTUÁRIAS, conta contábil 6101242421, além dos documentos apresentados em 22/06/2010, verificou-se, pela descrição do item, que as notas fiscais de serviços não identificam as despesas como de armazenagem, e sim, outros serviços portuários e de embarque, que não possuem previsão legal para creditamento, tais como acompanhamento de estufagem, ad valorem, adicional ISPS, armazenagem de containers, assessoria em logística, despesas com estufagem, despesas com movimentação de containers, despesas de seguro, despesas de viagem, emissão de certificados, etiquetas, selos, Fundaf, Nitrogênio, comissões, rolagem de container, serviços aduaneiros, serviços de operação portuária, CODEF - mov carga, CODESP - Infra-estrutura, estivadores, conferentes, consertadores, conferentes de capatazia, sintraport, encargos sociais, vale transporte, água viva - fornecedor de água, contribuição operac, material estiva, limpeza de costado, aluguel de guarita, balança, estadia, cpmf, capatazia, estrutura portuária - liberação B/L, despesas administrativas e taxas em geral, reembolso de estadias, limpeza e bateção açúcar empedrado.

Foram aceitos os itens expressamente discriminados como armazenagem ou frete, conforme relação - Anexo 4, que é parte integrante do presente Termo de Verificação Fiscal.

No tocante ao item 7 - Despesas de frete e armazenagem na venda, também foi identificada a conta contábil 610120202007 - TRANSP. PROD. ACABADOS - PJ, que contém diversos lançamentos de despesas com frete entre filiais e armazém, bem como despesas identificadas como locação de palets, serviços de distribuição de mercadorias entre filiais, serviços de paletização de açúcar, serviços de transporte ref. a retirada de palets clientes, serviço de distribuição de mercadorias filiais dentre outros, conforme documentos apresentados em 07/06/2010 e 22/05/2010. Ressalte-se que a previsão legal para creditamento se dá apenas nas operações de venda. Os valores glosados ref. a conta contábil 610120202007 encontram-se relacionados no Anexo 6, que é parte integrante do presente Termo de Verificação Fiscal.

Também não foram aceitas as DESPESAS COM ESTADIAS e DESP. DOC. EXP. P.J, conta contábil 6101242422, relacionadas como Despesas de frete e armazenagem na venda, pois não se tratam de despesas relativas a frete e armazenagem na venda.

Foram identificadas despesas do tipo 2007 - TRANSP. PROD ACABADOS - PJ, conta contábil 848152007, vinculadas ao centro de custo 4815 - TRATAMENTO DA CALDA DA CANA que serão glosados, uma vez que não se trata de frete na venda. Tais valores

estão relacionados no Anexo 5, que é parte integrante do presente Termo de Verificação Fiscal.

Foram identificados creditamentos relativos à despesa de arrendamento - item 8 relativos às contas contábeis 4301212101 e 4301212105 - ARRENDAMENTO AGRÍCOLA PJ e ARRENDAMENTO AGRÍCOLA - COLIGADAS, respectivamente, que serão integralmente glosados, uma vez que se referem a aluguéis de propriedade rural, conforme análise dos instrumentos de arrendamento agrícola apresentados, pois apenas os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos geram direito a crédito.

Os valores creditados relacionados na conta contábil 6103212118 - ALUGUEL PROJETO SOCIAL não serão aceitos, uma vez que não são despesas vinculadas à atividade da empresa.

No item 9 - Encargos depreciação bens ativo imobilizado, foram as despesas inseridas nos centros de custo 4120 - ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO, 4410 - LABORATÓRIO TEOR SACAROSE e 4420 - LABORATÓRIO INDUSTRIAL E MICRO.

Como a apuração de crédito em relação aos bens do ativo imobilizado está restrita àqueles adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e como a atividade da empresa é a fabricação de açúcar e álcool, os valores utilizados neste item e constantes nas contas supracitadas serão glosados.

Em face do deslocamento do cálculo do crédito presumido das agroindústrias dos §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637/02 para o art. 8º da Lei 10.925/04, a partir de 01/08/2004 deixou de ser possível utilizar estes créditos para compensação ou ressarcimento. Neste sentido a Receita Federal editou o Ato Declaratório Interpretativo nº 15 de 22/12/2005, a saber:

(...)

Como a empresa utilizou valores relativos ao crédito presumido no cálculo do mercado externo, esta fiscalização efetuou a glosa integral dos valores informados no item – crédito presumido – agroindústria – no mercado externo, nos meses de maio e junho, uma vez que para esses meses existem pedidos de ressarcimento/compensação.

As pessoas Jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal (inclusive o açúcar de cana - código 1701.11.00), destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS e para a Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperados pessoas físicas, além daqueles adquiridos com suspensão de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária.

Trata-se de exceção à regra geral do sistema não-cumulativo, que não permite, nos demais casos, o crédito nas aquisições ou pagamentos a pessoas físicas ou a produtos adquiridos com suspensão, devendo ainda esses produtos se enquadrar como insumos para o adquirente.

O cálculo do crédito presumido do PIS e da Cofins deverá ser efetuado mediante a aplicação, sobre o valor das referidas aquisições, das alíquotas de 0,5775% (1,65 x 35%) e 2,66% (7,6 x 35%).

A pessoa Jurídica que utilizar, concomitantemente, mercadoria de origem animal ou vegetal destinado à alimentação humana ou animal e a outros fins, deve segregar os custos, despesas e os encargos comuns, a critério da pessoa jurídica, os métodos de:

- Apropriação direta, inclusive, em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*
- Rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita das mercadorias para consumo humano e a receita total, ou seja, receita de mercadorias para consumo humano ou animal adicionada das mercadorias para outros fins.*

Analisando-se as planilhas apresentadas pela contribuinte verifica-se que a fiscalizada não possui contabilidade de custos integrada e nem utilizou o método de rateio acima descrito, restando a esta fiscalização recalcular os valores com base neste critério, resultando assim, valores glosados, tudo conforme se verifica no anexo 7 e anexos 1,2 e 3 (meses de abril, maio e junho, respectivamente), parte final da planilha, que seguem anexos, cujo teor é parte integrante do presente Termo.

Todos os créditos que não foram aceitos por essa fiscalização encontram-se relacionados nos Anexos 1, 2 e 3 - CRÉDITOS GLOSADOS - ABRIL, MAIO E JUNHO/2005, respectivamente, que são partes integrantes do presente Termo de Verificação Fiscal, identificados pelo MOTIVO GLOSA com os valores dos créditos glosados rateados entre mercado interno (MI) e mercado externo (ME).

Da apuração do PIS e da Cofins - SEGUNDO TRIMESTRE/2005

Foram elaborados novos demonstrativos de créditos do PIS e da Cofins para o SEGUNDO TRIMESTRE DE 2005, utilizando as glosas e saldos recalculados por esta fiscalização, considerando, na recomposição do saldo anterior, as glosas efetuadas no primeiro trimestre/2005, controladas pelo processo 13888.0001219/2005-52, conforme tabelas abaixo.

Conforme dados extraídos da DACON, constata-se que a contribuinte utilizou parte dos créditos do mercado interno e parte dos créditos do mercado externo para desconto da contribuição devida em cada mês. Porém, após as glosas efetuadas por esta fiscalização não restou valor suficiente, no mercado externo, para suportar o citado desconto. Assim, foi utilizado crédito do mercado externo até o limite do valor apurado pela fiscalização, sendo que a diferença foi descontada do próprio mercado interno, conforme demonstrado nas tabelas abaixo

Cientificada do Auto de Infração em 28/06/2010, conforme Aviso de Recebimento à folha 497, a autuada apresenta impugnação (fls. 501/505), alegando, em síntese:

- 1. A verificação fiscal teve início em 24/06/2010, apurando créditos de PIS/COFINS entre janeiro e junho de 2005, períodos que não podem ser objeto de lançamento fiscal, pois ultrapassado o prazo de cinco anos para o Fisco constituir de ofício o crédito tributário, nos termos do artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional;*
- 2. A não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep não deve ser equiparada com a não cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI, uma vez que a primeira tem origem na legislação infraconstitucional (Lei nº 10.637, de 2002), e, neste caso, o sistema legal que dá suporte ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não traz a vinculação entre os valores incidentes nas etapas anteriores, como ocorre com os referidos impostos;*
- 3. Para o caso da Contribuição para o PIS/Pasep, aos contribuintes foram atribuídas certas hipóteses em que o crédito é assegurado, baseando-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e demais encargos, além da instituição de créditos presumidos, conforme lição da melhor doutrina;*
- 4. A legislação que instituiu o sistema da não cumulatividade para as contribuições não definiu o conceito de insumos e nem obrigou a utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito, e como é público e notório o termo insumos tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum dentro de todo o território nacional – e até no estrangeiro (input, em inglês) –, isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, etc.;*
- 5. Entretanto, a Receita Federal, a pretexto de interpretar e aplicar a legislação federal, maliciosa e ilegalmente limitou o conceito de insumos na Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002, restrição que representa manifesto vício de ilegalidade;*
- 6. O princípio da legalidade está na Constituição Federal (art. 5º, inc. II) e deve ser observado pela Administração, conforme comanda o art. 37 da Carta Magna, e também*

ensina a melhor doutrina, sendo este o entendimento prevalecente nos tribunais pátrios;

7. Afigura-se completamente indevida a glosa dos créditos auferidos pela manifestante, como aguarda e requer seja assim reconhecido por essa isenta instância julgadora;

8. Especificamente em relação aos bens utilizados como insumos, as glosas não podem prevalecer, porquanto se tratam de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, estando diretamente ligados ao processo produtivo, razão pela qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal;

9. Nesse sentido foi formulada a Solução de Divergência nº 12, de 2007, conforme ementa trazida à colação, que atesta que os créditos relativos à aquisição de peças de reposição e equipamentos utilizados no processo de produção podem ser utilizados para desconto da Contribuição para o PIS/Pasep;

10. O mesmo vale em relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação, indispensáveis à atividade agroindustrial, assim como ao transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização;

11. Não há como se negar que a atividade agroindustrial integrada demanda grandes espaços, e, por isso mesmo, uma movimentação muito grande de máquinas e veículos, seja na colheita e nos transportes de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas, equipamentos e sobretudo adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados;

12. Portanto, sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar, e não há que se alegar que os combustíveis não integram o produto final e por isso não gerariam direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, pois, consoante a orientação jurisprudencial, é legítimo o crédito relativamente aos materiais que a despeito de não integrarem fisicamente o produto final são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo;

13. No item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo;

14. Nesse item destaca-se a mão de obra de pessoa jurídica para manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça) utilizados na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, para a preparação do solo, dentre outros;

15. Para a industrialização do açúcar e do álcool, é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se em serviços especializados, essenciais e inerentes ao processo de produção;

16. Também não pode se conformar com a indevida glosa dos custos relacionados à armazenagem de açúcar e álcool, ao transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias, que estão diretamente ligadas ao processo produtivo;

17. Não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas mencionados (transporte de resíduos industriais – vinhaça – para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc) também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito da contribuição não cumulativa;

18. No que tange aos créditos calculados sobre os bens adquiridos para revenda, caso tivesse a fiscalização apurado o crédito pelo sistema de rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente a receita bruta sujeita a incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, certamente verificaria que o montante do mesmo estava correto e proporcional ao volume exportado;

19. Quanto às glosas de créditos com despesas de arrendamento agrícola, o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra tranquilamente no conceito de aluguel, também se equivalendo ao arrendamento (ou locação) de prédio, e de acordo com o Estatuto da Terra, Lei nº 4504, de 1964, art. 4º, imóvel rural é definido como “o prédio rústico de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial”;

20. O art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002, contempla o direito à compensação de créditos decorrentes de aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa, e, assim, o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra nesse conceito, uma vez que o conceito jurídico do termo “prédio” não corresponde ao limitado conceito popular que define uma construção de vulto;

21. O termo “prédio” serve tanto para o rústico (ou rural) como para o urbano, e como a Lei nº 10.637, de 2002, não fez qualquer distinção entre os tipos, não há que se excluir os arrendamentos agrícolas;

22. O art. 110 do Código Tributário Nacional dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, para definir ou limitar competências tributárias;

23. A fiscalização glosou créditos relativos a materiais utilizados em acabamentos realizados em imóveis de uso da empresa, trabalhos de alvenaria, na colocação de caixilhos/portas e outros materiais de construção, os quais são permitidos pelo artigo 3º, VII, da Lei nº 10.637, de 2002, que trata de créditos sobre edificações e benfeitorias, em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa.

A 4ª Turma da DRJ em Salvador (BA) julgou a impugnação procedente em parte, nos termos do Acórdão nº 15-45.100, de 24 de setembro de 2018, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2005

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

INSUMOS. INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.

É inócuo suscitar na esfera administrativa alegação de ilegalidade de ato normativo editado pela Receita Federal.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. EMPRESA PRODUTORA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. DESPESAS INCORRIDAS NO PROCESSO PRODUTIVO DA CANA-DE-AÇÚCAR. CRÉDITOS.

Para fins de creditamento no regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, não são considerados insumo bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA DO PRODUTO FINAL. OUTRAS DESPESAS.

As despesas com armazenagem de mercadoria e frete nas operações de venda do produto final dão direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, inexistindo previsão legal para a inclusão de outras despesas, mesmo que complementares a essas operações.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep pode descontar créditos sobre aluguéis decorrentes de arrendamento agrícola pagos à pessoa jurídica e utilizado nas atividades da empresa, desde que obedecidas todas as condições e requisitos previstos na legislação que rege a matéria.

Impugnação Procedente em Parte.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta que o conceito de insumo, para fins de PIS e COFINS, não se confunde com o conceito utilizado na legislação do IPI, 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.

Divide seu recurso em cinco capítulos: 1) Aproveitamento de créditos sobre os insumos aplicados na fase agrícola; 2) Bens e serviços utilizados como insumos, Transporte de Resíduos Industriais e Materiais de Manutenção Civil; 3) Despesas Portuárias; 4) Transporte de Produtos acabados –PJ e Despesas com Estadias e DESP. DOC. EXP. PJ; 5) Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado; e 6) Crédito Presumido Utilizado no Mercado Externo - Pedido de Ressarcimento. Discorre sobre cada capítulo, identificando os bens e serviços que pretende incluir no cálculo do crédito das contribuições. Apresenta laudo sobre a cadeia produtiva da indústria sucroenergética para subsidiar suas alegações.

Termina o recurso requerendo o conhecimento do recurso voluntário e o seu provimento para fins de reformar o acórdão recorrido, reconhecidos os créditos em discussão e homologadas integralmente as compensações declaradas.

O processo foi sorteado a este relator na forma regimental.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo.

Quanto aos demais requisitos de admissibilidade, passo a análise por capítulo.

Na impugnação surge a lide. Pelo princípio da congruência, é neste momento que se delimita a matéria a ser discutida, a controvérsia sobre os fatos.

Controvérsia é choque de razões, alegações ou fundamentos divergentes, que se excluem, de modo que a aceitação de uma delas é negação da oposta ou vice-versa (Carnelutti). Se a afirmação de determinado fato não é contestada por uma afirmação oposta, colidente com ela, não há controvérsia.

Segundo Dinamarco:

A controvérsia gera a questão, definida como dúvida sobre um ponto, ou como ponto controvertido. Se não há controvérsia, o ponto (fundamento da demanda ou da defesa)

permanece sempre como ponto, sem erigir em questão. E mero ponto, na técnica do processo civil, em princípio independe de prova.

Como já dito, no processo administrativo fiscal, na impugnação o sujeito passivo tem o ônus de criar a controvérsia, sob pena de deixar incontroversa a sua versão quanto aos fatos.

Pela exegese do art. 16 e 17 do Decreto 70.235/72, a impugnação mencionará os motivos de direito e de fato em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Toda matéria que não constar da impugnação será considerada não contestada, tornando-se definitiva na esfera administrativa.

Partindo dessa premissa, passo aos capítulos recursais.

Bens e serviços utilizados como insumos, Transporte de Resíduos Industriais e Materiais de Manutenção Civil.

Na impugnação, a recorrente se insurge contra as glosas dos bens e serviços que entende serem utilizados como insumos da seguinte forma:

Bens utilizados como insumos

Não há como prevalecer a glosa relativa aos bens utilizados como insumos. Tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal.

O mesmo se diga com relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial.

Não há como se negar que a atividade agroindustrial integrada demanda grandes espaços, e, por isso mesmo, uma movimentação muito grande de máquinas e veículos, seja na colheita e nos transportes de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas, equipamentos e sobretudo adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados.

Sem mencionar o transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização.

Em decorrência da necessidade de constante vigilância das lavouras, em todo o seu estágio, são necessárias diligências diárias aos diversos fundos agrícolas por agrimensores, agrônomos e demais empregados qualificados para a finalidade de tratar da cultura.

Todo esse transporte se faz em sua grande parte por meio de veículos próprios e de terceiros movidos gasolina ou álcool ou, na hipótese de ônibus, óleo diesel. Sem combustível, portanto, não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar.

Sem o plantio correto e tratos culturais constantes é lógico e consentâneo que a defendente não produziria a cana-de-açúcar, único insumo por ela utilizado para a industrialização do açúcar e do álcool, conseqüentemente nada terá ela para exportar.

Nessas condições, entende a autuada que os combustíveis se consubstanciam em verdadeiro insumo de produção intrinsecamente ligados ao processo agroindustrial e, conseqüentemente, à atividade da defendente.

Nem se alegue que os combustíveis indispensáveis à atividade da defendente não integram o produto final e, portanto, não gerariam direito a crédito. Consoante a orientação jurisprudencial é legítimo o crédito relativamente aos materiais que a despeito de não integrarem fisicamente o produto final, são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo.

Vê-se, portanto, que em função da não cumulatividade do tributo, o crédito deve ser deferido para todos os produtos que participem do processo industrial, e não exclusivamente para aqueles predominantes

Serviços utilizados como insumos

No item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo.

Registre-se, por exemplo, que para a industrialização do açúcar e do álcool é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se serviços especializados essenciais e inerentes ao processo de produção.

Além disso, a impugnante também não pode se conformar com a indevida glosa dos custos relacionados a **armazenagem** de álcool e açúcar, ao **transporte** das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias. Não há como negar que essas despesas **estão diretamente ligadas ao processo produtivo**. Por conta disso, é absolutamente ilegal e injusta a limitação temporal pretendida pela fiscalização, em atenção ao princípio da não cumulatividade.

São serviços essenciais utilizados como insumos, sem os quais a exportação jamais poderia ser imaginada e concretizada, razão pela qual deve ser reconhecido o direito ao crédito da COFINS.

O Acórdão recorrido manteve as glosas utilizando como razão decidir:

Bens utilizados como insumos

Em relação aos “bens utilizados como insumos”, a impugnante atacou todas as glosas de maneira genérica, não se reportando especificamente a uma determinada glosa, nem identificando os dados da aquisição do bem glosado (nota fiscal, valor, data, ou mesmo o item destacado nas planilhas incluídas no Termo de Verificação). Citou genericamente “ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal”.

Mas nenhum dos itens relacionados nos Anexos 1, 2 e 3 às folhas 54/59 pode efetivamente ser enquadrado no conceito de insumos, porquanto não são matérias-primas ou materiais de embalagem, e tampouco desgastam-se em contato direto com o produto em fabricação.

São créditos relativos a contas contábeis da área administrativa e centros de custos não relacionados ao processo produtivo da empresa, listados nas folhas 05 e 06 do Termo de Verificação Fiscal.

A Solução de Divergência (SD) nº 12, citada pela impugnante, reporta-se especificamente ao direito de creditamento relativo às aquisições de peças de reposição, e não a materiais de manutenção ou ferramentas operacionais, tratadas no presente litígio. Aliás, a impugnante nem mesmo especificou em quais máquinas e equipamentos as partes e peças seriam utilizadas.

Portanto, neste item em particular, nenhum reparo a se fazer no procedimento do agente do Fisco.

Serviços utilizados como insumos

Foram glosados créditos relativos a contas contábeis da área administrativa, a despesas comerciais com vendas e aos demais centros de custos relacionados às folhas 05 e 06 no Termo de Verificação Fiscal.

Assim como nos demais casos, os protestos da impugnante acerca das glosas dos créditos relativos às aquisições de serviços utilizados como insumos também foram tratadas de forma genérica, sem identificar especificamente cada uma das glosas efetuadas (nota fiscal, data, valores). A este respeito, relembre-se que a recorrente

esposou entendimento no sentido de que “todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo”.

(...)

Ainda no tópico relativo a “serviços utilizados como insumos”, a impugnante contestou expressamente a glosa dos custos relacionados a armazenagem de álcool e açúcar, ao transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias, sob o argumento de que não há como se negar que essas despesas estão diretamente ligadas ao processo produtivo.

Foram aceitos pelo Auditor Fiscal os créditos informados no Anexo 4 à folha 60.

Não foram aceitos os créditos calculados sobre despesas portuárias, uma vez que, pela descrição do item, verificou-se “que as notas fiscais de serviços não identificam as despesas como de armazenagem, e sim, outros serviços portuários e de embarque, que não possuem previsão legal para creditamento”, relacionados à folha 06 do Termo de Verificação Fiscal à folha 47.

A não incidência da Cofins sobre as receitas decorrentes de operações de exportação de mercadorias para o exterior está prevista no art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sendo que a forma de utilização dos créditos apurados, somente em relação aos custos despesas e encargos vinculados à receita de exportação, está prevista nos parágrafos 1º, 2º e 3º do referido artigo.

Por sua vez, os créditos devem ser apurados na forma do art. 3º da referida Lei, que em seu inciso IX prevê a apuração referente à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando suportados pelo vendedor.

Tratando-se de favor fiscal, a autoridade administrativa não pode interpretar a norma além do que dispõe a sua letra, sob pena de reconhecer direitos que o legislador ordinário não pretendeu alcançar.

No presente caso, é inconteste que as despesas relacionadas na folha 06 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 47) não são despesas com armazenagem, e assim não dão direito ao crédito da Cofins.

Também não há como considerá-las como transporte de álcool e açúcar para fins de exportação, pela sua natureza. Ademais, inexistente qualquer elemento de prova que as identifique como integrantes do custo do frete na operação de venda, suportado pelo vendedor. Somente podem ser aceitas pela autoridade administrativa as despesas perfeitamente identificadas nos documentos fiscais como custo dos fretes, o que, no presente caso, não ocorreu.

Foram acertadamente glosadas as despesas com transporte relativo às contas contábeis da área agrícola (transporte de empregados, de cana, dentre outros), os quais, conforme já analisado neste voto, não dão direito ao crédito da Cofins.

Outros valores relativos a transportes foram glosados nos Anexos 1, 2 e 3 do Termo de Verificação Fiscal (transporte de material de almoxarifado, transporte de empregados, de resíduos industriais, etc), mas nenhum deles se refere a transporte de álcool e açúcar para fins de exportação, tal como alegado pela impugnante.

Também não foram aceitas as despesas com estadias e “desp. doc. exp. P.J, conta contábil 6101242422”, pois não se tratam de despesas relativas a frete e armazenagem na venda.

Foram ainda glosadas as despesas identificadas como do tipo 2007 – transp. prod acabados – PJ, conta contábil 848152007, vinculadas ao centro de custo 4815 – tratamento da calda da cana, por não se tratar de frete na venda, cujos valores estão relacionados no Anexo 5 do Termo de Verificação Fiscal.

Reforce-se que não foi trazido aos autos qualquer documento comprobatório, contestando a glosa indicada pela fiscalização. Destarte, não havendo qualquer previsão legal para a apuração de créditos referente a custos, despesas e encargos “adicionais” às

operações de frete e armazenagem, quais sejam as expressamente glosadas no Termo de Verificação Fiscal, corretas as glosas efetuadas.

Por fim, no Anexo 6 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 63/65) foram glosados créditos relativos a “despesas com frete entre filiais, bem como despesas identificadas como locação de palets, serviços de distribuição de mercadorias entre filiais, serviços de paletização de açúcar, serviços de transporte ref a retirada de palets clientes, serviço de distribuição de mercadorias filiais, dentre outros, em relação às quais inexistia previsão legal para creditamento, que existe apenas nas operações de venda. Especificamente quanto a este item, nada disse a impugnante a respeito.

No recurso voluntário, a recorrente buscou identificar os bens e serviços que entende essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo. Utilizou como prova laudo aduzido aos autos na interposição do recurso voluntário.

Preliminarmente, quanto ao laudo apresentado na interposição do recurso voluntário, entendo que não pode servir de prova, pois foi apresentado após o momento processual previsto em lei.

Mesmo após ser intimado para descrever o processo produtivo da empresa, o sujeito passivo não se propôs a apresentar um descritivo de suas operações. Na impugnação, também, não foi apresentado nenhum documento que identificasse o processo produtivo e a essencialidade/relevância dos bens e serviços que poderiam gerar crédito.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

É preciso pontuar que nos processos de auto de infração oriundos de procedimento de pedido de ressarcimento, quem definirá o ônus da prova é o pedido de ressarcimento e não o auto de infração.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual - no do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Analisando os autos, verifica-se que a situação fática não se enquadra em nenhuma das hipóteses enumeradas acima.

De outro lado, não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Dáí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Dinamarco defende que o direito à prova não é irrestrito ou infinito:

A Constituição e a lei estabelecem certas balizas que também concorrem a traçar-lhes o perfil dogmático, a principiar pelo veto às provas obtidas por meio ilícitos. Em nível infraconstitucional o próprio sistema dos meios de prova, regido por formas preestabelecidas, momentos, fases e principalmente preclusões, constitui legítima delimitação ao direito à prova e ao seu exercício. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regidos pela lei.

Outro ponto a ser destacado diz respeito a falta de dialeticidade da impugnação. Analisando a peça, resta evidente que foi lacônica e genérica. Não foi contestada cada glosa efetuada pela Fiscalização com base na relevância e essencialidade no seu processo produtivo.

O único item que constou da impugnação e do recurso voluntário foi a glosa das despesas com combustíveis. Por esse fato, deste capítulo, apenas as glosas com combustíveis terá seu mérito analisado.

Quanto às demais glosas deste capítulo recursais, a análise do mérito ficou prejudicada por não ultrapassar o exame de admissibilidade, em virtude da preclusão consumativa.

Os capítulos referentes a **“Despesas Portuárias”, “Transporte de Produtos acabados –PJ, Despesas com Estadias, DESP. DOC. EXP. PJ”, “Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado”;** **“Crédito Presumido Utilizado no Mercado Externo - Pedido de Ressarcimento”** e **“Aproveitamento de créditos sobre os insumos aplicados na**

fase agrícola”, não foram objeto da impugnação. Surgiram, apenas, no recurso voluntário. Sendo assim, pelas razões já expostas, não devem ser conhecidos.

Quanto às reversões das glosas referentes aos custos com combustíveis, essa matéria constou da impugnação, de forma que conheço e passo ao mérito.

Insumos. Conceito.

A pedra angular do litígio posta neste capítulo recursal se restringe à interpretação das leis que instituíram o PIS e a Cofins não-cumulativos. A celeuma que embasa a maior parte dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

O Conselheiro José Renato Pereira de Deus, no processo nº 13502.720849/2011-55 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha opinião sobre o conceito, e por consequência, minhas razões de decidir, *in verbis*:

II.2.2 - Conceito de Insumo

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo “insumos” para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

“Pacificando” o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E,

NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(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 Lei 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

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.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de

serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo da sociedade. Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

A recorrente efetua a atividade de plantio de cana-de-açúcar e transformação desta em álcool e açúcar. Tendo por base essa atividade, passa-se a análise da participação no processo produtivo de cada insumo reclamado pela recorrente.

Combustíveis.

A decisão recorrida manteve a glosa das despesas com combustível pelos seguintes fundamentos:

Dentre tais glosas também estão despesas relativas a aquisições de combustíveis, contra as quais a interessada se irressignou alegando que são utilizados para o transporte do produto para exportação, indispensáveis à atividade agroindustrial, assim como para o transporte da mão de obra, indispensável em todo o processo de plantio, tratamentos culturais, colheita e industrialização.

Porém, especificamente quanto aos combustíveis, repita-se, a glosa em questão não decorreu do fato deles não integrarem o produto final, mas sim da sua utilização no processo produtivo da cana de açúcar. O fato dos bens terem sido utilizados em etapa anterior à fabricação dos produtos destinados à venda não os inclui na conceituação de insumos definida na IN SRF nº 247, de 2002.

Inicialmente pontuo que o processo produtivo de uma agroindústria ultrapassa a fase ocorrida no parque fabril, nos casos em que o sujeito passivo produz seu insumo ao invés de adquiri-lo no mercado. Entendo que os custos com a produção de seu insumo podem ser essenciais ao processo produtivo, desde que provados nos autos. Em outras linhas, aceito a teoria do insumo do insumo. Que seria exatamente a possibilidade de aproveitamento dos custos com os insumos que servirão de insumos para o produto final.

A decisão recorrida afirma peremptoriamente que “... *especificamente quanto aos combustíveis, repita-se, a glosa em questão não decorreu do fato deles não integrarem o produto final, mas sim da sua utilização no processo produtivo da cana de açúcar. O fato dos bens terem sido utilizados em etapa anterior à fabricação dos produtos destinados à venda não os inclui na conceituação de insumos definida na IN SRF nº 247, de 2002.*”

Como parto da premissa de que o processo produtivo da recorrente abrange a fase agrícola de plantação de cana-de-açúcar, entendo que os custos com combustíveis utilizados naquela fase geram direito ao crédito.

Faço apenas a ressalva de que o combustível utilizado para transporte de mão-de-obra que dará direito ao crédito é apenas aquele utilizado para locomover os funcionários dentro das zonas agrícolas e fabril da interessada.

Conclusão

Diante de todo exposto, não conheço dos capítulos referentes a “**Despesas Portuárias**”, “**Transporte de Produtos acabados –PJ, Despesas com Estadias, DESP. DOC. EXP. PJ**”, “**Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado**”; “**Crédito Presumido Utilizado no Mercado Externo - Pedido de Ressarcimento**” e “**Aproveitamento de créditos sobre os insumos aplicados na fase agrícola**”. Na parte conhecida, dou provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes aos custos com combustíveis utilizados na fase agrícola.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho