



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.720334/2012-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.033 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2020
Recorrente USINA SANTA ISABEL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR. NOTA SEI PGFN MF 63/2018

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo.

Tal entendimento restou consubstanciado pelo STJ, no REsp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, sendo, assim, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, em face do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/2018, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que 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 principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, despesas com publicidade e propaganda e com manutenção de ECF não se enquadram no conceito de insumos, tendo em vista que não se afiguram como essenciais e necessários quando analisados à luz da atividade-fim da recorrente.

CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. AQUISIÇÃO DE GÁS PARA EMPILHADEIRA UTILIZADA NO DEPÓSITO DE AÇÚCAR. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O gás combustível de empilhadeiras utilizadas no depósito de açúcar se subsume ao conceito de insumos no âmbito da não-cumulatividade das contribuições sociais. Desse modo, os gastos com gás combustível geram direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativos.

CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. ITENS DE LABORATÓRIO. DIREITO CREDITÓRIO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de laboratório representam insumos no contexto produtivo da recorrente, pois sem as atividades laboratoriais, a própria consecução da atividade econômica da recorrente, consistente na produção de açúcar e álcool, restaria comprometida

CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. GLOSA DE CRÉDITOS. AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. AUTORIDADE FISCAL.

Tratando-se de autuação, recai sobre a autoridade fiscal o ônus de lastrear suas conclusões com elementos e documentos hábeis a demonstrar a validade e legitimidade das glosas realizadas.

EMENTAS DE PIS/PASEP. IDENTIDADE DE MATÉRIAS.

Aplicam-se ao PIS/Pasep as mesmas ementas elaboradas para a Cofins, em razão da identidade de matérias julgadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR.

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo contribuinte. Em outras palavras, o conceito de insumos pressupõe o consumo de bens ou serviços no contexto do processo produtivo, excluindo-se, de tal conceito, as despesas que não tenham pertinência com o processo produtivo - salvo exceções legais explícitas.

Tal entendimento restou consubstanciado pelo STJ, no REsp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, sendo, assim, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, em face do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. AQUISIÇÃO DE GÁS PARA EMPILHADEIRA UTILIZADA NO DEPÓSITO DE AÇÚCAR. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O gás combustível de empilhadeiras utilizadas no depósito de açúcar se subsume ao conceito de insumos no âmbito da não-cumulatividade das contribuições sociais. Desse modo, os gastos com gás combustível geram direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativos.

CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. ITENS DE LABORATÓRIO. DIREITO CREDITÓRIO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de laboratório representam insumos no contexto produtivo da recorrente, pois sem as atividades laboratoriais, a própria consecução da atividade econômica da recorrente, consistente na produção de açúcar e álcool, restaria comprometida

CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. GLOSA DE CRÉDITOS. AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. AUTORIDADE FISCAL.

Tratando-se de autuação, recai sobre a autoridade fiscal o ônus de lastrear suas conclusões com elementos e documentos hábeis a demonstrar a validade e legitimidade das glosas realizadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a autuação vinculada às glosas atinentes: (i) às aquisições de materiais de laboratório e gás para empilhadeira utilizada na armazenagem de açúcar; (ii) aos créditos relacionados aos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Corinto Oliveira Machado. Vencido o Conselheiro Jorge Lima Abud quanto à reversão das glosas com os encargos de depreciação de todos os centros de custos. Os Conselheiros Corinto Oliveira Machado, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho quanto à reversão das glosas com os encargos de depreciação associados aos centros de custos “manutenção tecnológica” e “tecnologia de informação”

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinícius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corinto Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Tratam-se de Autos de Infração com exigência tributária da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 3.703 a 3.722) e da Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 3.683 a 3.702), incluindo o principal, multa de ofício proporcional (75%) e juros de mora, conforme demonstrativos consolidados à fl. 3.682, totalizando crédito tributário no montante de R\$ 6.949.942,55.

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins	5.705.667,92
Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Pasep	1.244.274,63
Valor do crédito tributário	6.949.942,55

Os lançamentos decorreram de procedimentos fiscais de verificação da regularidade do valor de pedidos de ressarcimento pleiteados pelo contribuinte, tendo por objeto créditos não-cumulativos de PIS e de Cofins, vinculados ao mercado externo, e apurados nos anos de outubro de 2007 a dezembro de 2011.

Do confronto das informações disponíveis no Dacon com as prestadas pela empresa em resposta aos Termos de Intimação relacionados no item 2 do Termo de Verificação Fiscal, foram constadas as seguintes divergências:

1) Bens utilizados como insumos

Em função da abrangência dos bens que podem ser considerados como insumos, foram efetuadas as seguintes glosas nos meses de outubro de 2007 a dezembro de 2011:

Descrição do bem	Fabricação	Local de utilização
CLARIPOL		Laboratório
CHAPA DE NÍQUEL	Caldeira	
PRÉ-FILTRO		Laboratório
GÁS PARA EMPILHADEIRA		Depósito de açúcar
GÁS ACETILENO E OXIGÊNIO		Calderaria
CABO DE AÇO POLIDO 3/8"		Transporte de cana
SULFATO DE MAGNÉSIO		Laboratório
B. O. D. HELAMIN		Laboratório
CLORETO DE POTÁSSIO		Laboratório
ÁCIDO ACÉTICO		Laboratório
TARTARATO DE SÓDIO E POTÁSSIO PA		Laboratório
MEMBRANA FILTRANTE/PAPEL FILTRANTE		Laboratório
MOLIBDATO		Laboratório
SULFATO DE MERCÚRIO		Laboratório

Segue motivação da Fiscalização:

Os bens da tabela acima não foram aceitos pelos seguintes motivos:

- 1º) Os bens cujo local de utilização é o laboratório tendo em vista não estarem diretamente relacionados com a produção ou fabricação de bens destinados à venda. Mesmo considerando que o conceito de insumo para a sistemática não-cumulativa das contribuições é mais abrangente que para o IPI, os bens utilizados em laboratório estão fora desse conceito para um processo de fabricação ou produção de açúcar e álcool;
- 2º) O gás para empilhadeira é utilizado no depósito de açúcar, razão que o descaracteriza como insumo utilizado na produção ou fabricação de bens destinados à venda;
- 3º) Os gases (oxigênio e acetileno) são utilizados para o corte de chapas de aço, por intermédio de um aparelho denominado “maçarico”, estando, portanto, descaracterizados como insumos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda;
- 4º) A chapa de níquel é utilizada na fabricação da caldeira e a agulha para máquina de costura para o ensaue, os quais, pelas mesmas razões, estão fora do conceito de insumos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

2) Bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição)

Houve glosa parcial de alguns créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado. O § 14 acima da Lei 10.833/2003 limitou a opção de cálculo acelerado (1/48) para máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado e o inciso VI do mesmo artigo determinou que estes bens fossem adquiridos ou fabricados com a finalidade de locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Com isso, essa fiscalização glosou os bens que não se enquadravam nesta situação, ou seja, que não foram utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

3) Crédito presumido – atividades agroindustriais

A Fiscalização constatou que teria ocorrido erro no critério de rateio do crédito presumido sobre o açúcar, tendo em vista que a empresa teria calculado esse crédito sobre outras receitas, em especial sobre a receita de venda de energia elétrica, que possui valores relevantes. Dessa forma, o critério de rateio foi recalculado pela fiscalização considerando-se exclusivamente as receitas de venda de açúcar. No caso da Santa Isabel, apenas os códigos NCM 1701.11.00 e 1701.99.00 (açúcares) são beneficiados com o crédito presumido.

Assim, em virtude dos ajustes efetuados pela fiscalização, foram lavrados os lançamentos de PIS e Cofins não-cumulativos, apurados de outubro de 2007 a dezembro de 2011, conforme planilhas de cálculo localizada às fls. 3.683 a 3.723 dos presentes autos.

Cientificado, via postal, dessa decisão em 18/06/2012 (fl. 3.735), bem como da cobrança dos débitos não compensados por insuficiência de crédito, o sujeito passivo apresentou em 18/07/2012, impugnação às fls. 3.738 a 3.745, seguida de documentação anexa.

Em suma, a contribuinte alega:

- Bens utilizados como insumos. Defende que não é necessário que os bens objeto de crédito (insumos) estejam diretamente relacionados no processo produtivo. Alega que a própria Fiscalização teria apontado que os insumos glosados estariam relacionados com o processo produtivo, embora não diretamente. Destaca que o gás para a empilhadeira, utilizada para armazenagem de açúcar, daria direito ao crédito declarado, citando decisão do Carf. Ressalta, ainda, que se trata de produto alimentício, que deve ser produzido sob rigorosos padrões, e que os testes de laboratório seriam parte imprescindível do processo produtivo.
- Bens do ativo imobilizado (com base no calor de aquisição). Destaca que o critério utilizado pela Fiscalização foi o “centro de custos” fornecido pela própria empresa, ou seja, a fiscalização estaria utilizando como base da glosa efetuada, divisão interna contábil da empresa, que não refletiria a realidade da produção de açúcar o álcool. Entende que os documentos constantes nos autos comprovariam que “todos os bens cujo crédito presumido foi utilizado pelo método acima descrito, são legítimos”, de modo que não deveria prevalecer a glosa efetuada.
- Crédito presumido. Atividades Agroindustriais. Esclarece que o critério de faturamento bruto, utilizado como base de cálculo para apuração do PIS e da Cofins não cumulativos, é amplo e abrange as receitas obtidas com a venda de energia elétrica. Defende que para que ocorra a não-cumulatividade, “é requisito do sistema de que sejam utilizados créditos sobre todas as aquisições, ou seja, não podendo-se também os créditos sobre receitas que decorrem da venda de energia elétrica, especialmente, porque a operação já foi objeto de tributação na origem”. Alega, ainda, que a energia elétrica é produzida a partir do bagaço de cana-de-açúcar e, justamente por esse motivo, já houve toda a operação de crédito e débito no momento em que a cana partiu e efetivamente foi utilizada para a produção de açúcar. Portanto, neste caso, a energia elétrica seria um subproduto da cana-de-açúcar e que ocorreria bitributação, caso se entenda correta a ação fiscal. Manifesta-se, também, pelo descabimento da multa de 75% sobre o valor do tributo, tendo em vista que não haveria “motivos para alegação de irregularidades ou mesmo atuação deliberada para o não-recolhimento de tributos”.

Ao final, requer o provimento da defesa apresentada pela contribuinte, cancelando-se a totalidade dos Autos de Infração.

A 7ª Turma da DRJ em Brasília julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS.

Somente dão direito a apuração de créditos da Cofins, no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS.

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

CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. RATEIO PROPORCIONAL.

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

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento da Cofins constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo ao PIS/Pasep.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual sustenta, em síntese,

- a natureza de insumos de determinados bens, tais como, os materiais utilizados em laboratório e o gás utilizado como combustível das empilhadeiras para armazenamento interno do açúcar produzido pela recorrente;
- erro no critério de rateio das receitas para fins de cálculo do crédito presumido de PIS/COFINS (art. 8º da Lei nº 10.925/04, alterado pela Lei nº 11.051/04);
- a impropriedade da glosa dos bens do ativo imobilizado, pois teria sido realizada em face da classificação dos bens no centro de custo de tecnologia da informação, sem ter havido análise de sua utilização no processo produtivo, conforme os incisos VI e VII do § 14 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

A recorrente postula, por fim, pela redução do auto de infração e a conversão do julgamento em diligência para que haja a “constatação da utilização dos insumos utilizados no laboratório, sob pena de nulidade do acórdão recorrido”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

Inicialmente, importa esclarecer que o presente processo versa sobre auto de infração decorrente da análise da utilização, pelo sujeito passivo, de créditos de PIS/COFINS não-cumulativos, apurados entre os períodos de outubro de 2008 a dezembro de 2011.

Além deste processo, outros processos foram instaurados para analisar pedidos de ressarcimento de créditos de PIS/COFINS não-cumulativos, vinculados ao mercado externo, apurados em períodos anteriores àqueles analisados neste processo, conforme tabela a seguir:

TRIBUTOS	PER/DCOMP	PERÍODO DE APURAÇÃO	Nº DO PROCESSO
PIS	15603.56146.160109.1.1.08-2591	4º TRIMESTRE DE 2007	10850.721852/2011-48
COFINS	24537.93069.171008.1.1.09-7350	4º TRIMESTRE DE 2007	10850.721843/2011-57
COFINS	08992.02811.170209.1.1.09-3342	3º TRIMESTRE DE 2008	10850.721830/2011-88

Apesar do fato de o presente processo e todos os processos acima enunciados terem sido levados a cabo no bojo de uma mesma ação fiscal, há autonomia na apuração realizada no presente processo e a análise de crédito realizada nos demais, de maneira que não se afigura relação de dependência, quanto à cognição e ao julgamento, entre o presente processo e aqueles outros. Esclareça-se, ademais, que os referidos processos de análise de pedidos de ressarcimento foram definitivamente encerrados, tendo em vista a extinção, pelo pagamento, de seus respectivos saldos devedores.

Pois bem. Conforme relatado, a controvérsia gira em torno de três matérias fundamentais: (i) análise das glosas relativas aos bens utilizados como insumos; (ii) verificação do critério de rateio das receitas para fins de cálculo do crédito presumido de PIS/COFINS; (iii) análise das glosas relativas aos bens do ativo imobilizado.

Antes de analisar cada uma das matérias, faz-se necessário trazer algumas considerações fundamentais sobre o conceito de insumos no contexto do PIS/COFINS não-cumulativos.

I - Do conceito de insumos

Inicialmente, importa destacar que, no tocante ao conceito de insumos aplicável às contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, a jurisprudência do CARF tem, nos últimos anos, afastado, por um lado, a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e, por outro, rejeitado a aplicação do amplo conceito de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem entendido que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

Segundo tal jurisprudência dominante, o conceito de insumos pressupõe a relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Em que pese o conceito de insumo sustentado, nos últimos anos, pela corrente majoritária do CARF, há que se assinalar que tal matéria foi levada ao Poder Judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentou que o conceito de insumos no âmbito das contribuições não-cumulativas deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos gastos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa. Eis a ementa da decisão:

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. 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. 30., 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. 543C 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. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Como se percebe, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições sociais, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam **essenciais ou relevantes** à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004.

Na referida decisão, foi adotado, pelo Relator, os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte.

Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade produtiva ou de prestação de serviços que determinada empresa desempenha.

Nesse ponto, importa lembrar que a Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu a Nota SEI nº 63/2018, esmiuçando, de forma clara e precisa, os contornos da decisão proferida no no REsp 1.221.170/PR, cuja ementa e excertos do parecer são transcritos a seguir:

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.

Excertos do parecer:

(...)

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.

V

Encaminhamentos

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: (...)

Também a própria Receita Federal do Brasil procedeu à análise da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, tendo emitido o Parecer Normativo nº 5/2018, cuja ementa segue abaixo:

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.

Entendo que as conclusões consignadas na Nota SEI nº 63/2018 e no Parecer Normativo nº 5/2018 são precisas e harmônicas com o que foi decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, delineando, de forma correta, os contornos dos conceitos de essencialidade e relevância consubstanciados na decisão judicial.

Passo à análise de cada matéria.

II – Análise das glosas relativas aos bens utilizados como insumos

Compulsando o Termo de Verificação Fiscal (TVF) às fls. 3724 a 3733, observa-se que foram glosados os créditos decorrentes da aquisição dos seguintes itens:

Descrição do bem	Fabricação	Local de utilização
CLARIPOL		Laboratório
CHAPA DE NIQUEL	Caldeira	
PRÉ-FILTRO		Laboratório
GÁS PARA EMPILHADEIRA		Depósito de açúcar
GÁS ACETILENO E OXIGÊNIO		Calderaria
CABO DE AÇO POLIDO 3/8"		Transporte de cana
SULFATO DE MAGNÉSIO		Laboratório
B. O. D. HELAMIN		Laboratório
CLORETO DE POTÁSSIO		Laboratório
ÁCIDO ACÉTICO		Laboratório
TARTARATO DE SÓDIO E POTÁSSIO PA		Laboratório
MEMBRANA FILTRANTE/PAPEL FILTRANTE		Laboratório
MOLIBDATO		Laboratório
SULFATO DE MERCÚRIO		Laboratório

Da leitura do item 3.1 do TVF, pode-se constatar que, para a realização das glosas, a fiscalização partiu das informações contidas em planilha apresentada pelo sujeito passivo, na qual constavam, para cada bem acima representado, seu centro de custo e o local de sua utilização. Considerando tais informações e levando em consideração o conceito de insumos regulamentado pela Instrução Normativa (IN) SRF nº. 247/2002, alterada pela IN SRF nº. 358/2003, a autoridade fiscal procedeu ao exame de cada item, chegando às conclusões transcritas a seguir:

Os bens da tabela acima não foram aceitos pelos seguintes motivos:

1º) Os bens cujo local de utilização é o laboratório tendo em vista não estarem diretamente relacionados com a produção ou fabricação de bens destinados à venda. Mesmo considerando que o conceito de insumo para a sistemática não-cumulativa das contribuições é mais abrangente que para o IPI, os bens utilizados em laboratório estão fora desse conceito para um processo de fabricação ou produção de açúcar e álcool;

2º) O gás para empilhadeira é utilizado no depósito de açúcar, razão que o descaracteriza como insumo utilizado na produção ou fabricação de bens destinados à venda;

3º) Os gases (oxigênio e acetileno) são utilizados para o corte de chapas de aço, por intermédio de um aparelho denominado “maçarico”, estando, portanto, descaracterizados como insumos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda;

4º) A chapa de níquel é utilizada na fabricação da caldeira e a agulha para máquina de costura para o ensaque, os quais, pelas mesmas razões, estão fora do conceito de insumos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

Por sua vez, o colegiado *a quo* decidiu manter a glosa dos créditos atinentes aos bens utilizados como insumos, tendo o voto condutor do aresto vergastado trazido a seguinte fundamentação (destaquei algumas passagens dos excertos extraídos):

Em relação à glosa de bens utilizados como insumo, a contribuinte alega que não é necessário que os bens objeto de crédito (insumos) estejam diretamente relacionados no processo produtivo. Defende que as despesas glosadas, referentes aos demais produtos, também devem ser incluídas no creditamento. Destaca o caso dos insumos utilizados no laboratório, uma vez que o produto não pode ser comercializado se não se submeter a todos os testes laboratoriais exigidos por lei, e do gás para a empilhadeira, utilizada para armazenagem de açúcar.

O ponto central das divergências apresentadas pela interessada em sua impugnação é em relação ao conceito de “insumo” adotado pela fiscalização, que estaria restringindo seu direito. Trata-se de uma discussão que vem se intensificando nos últimos tempos, com inúmeras demandas ajuizadas no Poder Judiciário. De forma geral, os contribuintes almejam a ampliação do conceito de insumo de forma irrestrita. (...)

Assim, os dispositivos normativos citados mostram que o legislador adotou para fins de utilização do crédito não-cumulativo, o critério de listar taxativamente os bens e os serviços capazes de gerar crédito. Sendo assim, no conceito do termo insumo não pode ser considerado todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas, tão somente, **aquele que seja aplicado ou consumido diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço.**

Com efeito, se a lei pretendesse garantir o direito ao creditamento de forma irrestrita sobre os custos essenciais à atividade da empresa, bastaria que assim tivesse determinado em um único dispositivo, no lugar de discriminar, em vários incisos, apenas alguns custos de produção e algumas despesas operacionais que geram o direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e para a Cofins.

Na discussão em questão, especificamente sobre “insumos utilizados no laboratório”, a matéria é tratada na Solução de Consulta Cosit nº 99022, de 30 de janeiro de 2017, que estabelece:

Os valores referentes a materiais de laboratório só podem gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos caso tais materiais sejam aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do bem ou na prestação de serviço, conforme art. 3º, II, da Lei nº10.637, de 2002.

Na presente situação, a interessada afirma em sua impugnação que, apesar dos testes de laboratório serem parte imprescindíveis do processo produtivo, não fazem parte diretamente deste processo (fl. 3.742):

(...) o laboratório é parte imprescindível do processo produtivo, assim, embora não sejam diretamente utilizados no processo produtivo, são imprescindíveis para o seu perfeito funcionamento.

Na hipótese dos materiais de laboratório terem sido consumidos em atividade de controle da qualidade/exames/testes exercidos sobre a matéria-prima ou produto intermediário ou sobre o produto em elaboração, esta circunstância deveria ter sido documentalmente provada pela interessada por ocasião da apresentação da manifestação de inconformidade, o que não ocorreu.

No caso do gás utilizado como combustível para as empilhadeiras, a Solução de Consulta nº 355, de 13 de julho de 2017, estabelece que:

33. (...) combustíveis somente são considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo ou em veículos diretamente utilizados em tais atividades.

Assim, dispêndios **com gás utilizado para a movimentação das empilhadeiras permitem o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins se os materiais transportados forem utilizadas diretamente na produção.** Como se vê, no caso em discussão, tratam-se de gastos com armazenagem de açúcar, não tendo relação direta com o processo de produção.

Observe-se ainda que não reconhecer determinado desembolso como tendo a natureza de insumo, não implica negar ao dispêndio o caráter de sua necessidade na atividade societária ou mesmo de sua imprescindibilidade no processo de fabricação dos produtos ou de prestação dos serviços. Atribuir o rótulo de insumo a determinado bem ou serviço significa entender que além de necessários à obtenção das receitas,

tais bens ou serviços tem um vínculo mais imediato com a atividade fim da empresa, como define a legislação.

A aplicação da legislação fiscal pela autoridade administrativa deve-se ater aos exatos limites da norma, não podendo ser extensiva para não alcançar exaustão não prevista em lei ou fazer desonerações ou estender benefício sem previsão legal. Em função da interpretação restritiva da legislação tributária, ao intérprete/aplicador das normas, não é dado o direito de ampliar o alcance dos benefícios criados pelo legislador ordinário, sob pena de estendê-los a quem ele não quis alcançar.

(...)

Diante do exposto, conclui-se ser improcedente a definição de “insumos”, para fins de creditamento da contribuição para o PIS e para a Cofins, que pretende imprimir a contribuinte na impugnação, devendo ser mantida a glosa efetuada.

Da leitura dos excertos, deduz-se que a decisão recorrida entende que o conceito de insumos pressupõe que o bem “*seja aplicado ou consumido diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço*”. Nessa linha de entendimento, o colegiado *a quo* afasta, de plano, o direito ao crédito sobre as aquisições de gás para empilhadeira utilizado no depósito de açúcar.

Já com relação às aquisições de bens utilizados em laboratório, a decisão recorrida reconhece que poderiam gerar direito ao crédito, desde que referidos bens participassem diretamente do processo produtivo, fato que deveria ter sido documentalmente comprovado pela recorrente por ocasião da impugnação.

Entendo que o conceito de insumos assumido pelo acórdão recorrido diverge daquele firmado no REsp 1.221.170-PR e adotado neste voto: o conceito de insumos, no contexto do PIS/COFINS não-cumulativos, **não exige** a aplicação direta do bem (ou serviço) na produção dos bens destinados à venda (ou na prestação de serviço), mas, sim, **sua essencialidade ou relevância para o processo produtivo** (ou prestação de serviço).

Partindo de tal premissa, resta analisarmos se estão corretas as glosas efetuadas sobre os créditos decorrentes da aquisição de **(i) materiais de laboratório e (ii) gás para empilhadeira**.

Assinale-se, antes de tudo, que os outros créditos glosados a título de “bens utilizados como insumos” – tais como aqueles concernentes às aquisições de acetileno e oxigênio utilizados no corte de chapas de aço, das chapas de níquel, da agulha para máquina de costura para o ensaio dos produtos fabricados e do cabo de aço para transporte de cana – não foram especificamente contestados em sede de impugnação nem tampouco no recurso voluntário, de maneira que o despacho decisório se revela definitivo quanto às referidas glosas.

Pois bem. Tendo em mente que a recorrente desenvolve atividade de produção de açúcar e álcool, entendo que os materiais de laboratório são subsumíveis ao conceito de insumos adotado neste voto, uma vez que tais materiais se mostram essenciais e relevantes para a fabricação dos produtos da recorrente.

Na esteira de tal entendimento, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº. 9303-009.737, julgado em 11/11/2019, Relator Rodrigo Pôssas, no qual foram apreciados, à luz do conceito de insumos, diversos gastos na aquisição de bens, entre os quais, **materiais e vidraria de laboratório**, tendo a Câmara Superior de Recursos Fiscais negado, por unanimidade de votos, provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, pois entendeu que referidos bens, para empresa **produtora de álcool e açúcar**, representariam insumos. Eis alguns excertos do voto condutor do referido acórdão (destaquei partes):

I – Recurso especial da Fazenda Nacional

I.1) descontos (aproveitamento) de créditos-reversão da glosa determinada no acórdão recorrido.

Consoante o resultado do acórdão recorrido, às fls. 17899-e/17900-e, a Fazenda Nacional, de fato, suscitou divergência jurisprudencial, em relação ao direito de o contribuinte descontar (aproveitar) créditos sobre os custos/despesas incorridos com:

1) containeres big bag, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura e lacres; 2) arrendamento rural; 3) óleo diesel aplicado na produção de cana; 4) centro de custo agrícola, com exceção dos seguintes itens: mão de obra agrícola, oficina manutenção de colhedora, oficina mecânica tratores, oficina mecânica veículos, oficinas de implementos, programa de formação profissional agrícola e refeitório alojamento agrícola; 5) águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório cotesia, laboratório metharizium, laboratório teor sacarose, limpeza operativa, "rouguing" e tratamento de água; 6) combustíveis e graxas empregadas na fase agrícola; 7) serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação; **8) materiais de laboratório e vidraria de laboratório**; 9) produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes, clarificante identificados em "descrição do grupo de mercadoria"; 10) fretes, exceto quanto aos fretes referentes às transferências de: (i) açúcar e álcool acabado entre diferentes estabelecimentos da Recorrente e (ii) de produto acabado para estoques; e ainda contestou (1) o ônus da prova (ii) a exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício.

No presente caso, o contribuinte é uma empresa agroindustrial com produção verticalizada, produzindo a própria matéria-prima, que tem como objetivo, dentre outras atividades econômicas, a produção de álcool carburante e de açúcar de cana-de-açúcar, bem como sua comercialização nos mercados, interno e externo.

A realização dessas atividades econômicas envolve uma gama de insumos, dentre eles, matérias-primas de origem vegetal e animal, produtos intermediários e diversos serviços.

Os bens e serviços discriminados e listados nos 10 itens anteriores **são relevantes, necessários e essenciais ao desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, incluindo a produção da matéria-prima (cana-de-açúcar), das mercadorias fabricadas (álcool carburante e açúcar), bem como suas vendas nos mercados, interno e externo.**

Assim, os custos/despesas incorridos com os referidos bens e serviços constituem insumos do processo de produção do contribuinte, nos termos do conceito definido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170, devendo ser mantida a reversão da glosa dos créditos descontados (aproveitados) os custos/despesas com tais bens e serviços, determinada pelo Colegiado da Câmara Baixa.

Também, por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adota-se, para os referidos custos/despesas, o mesmo entendimento do STJ no julgamento do referido REsp, para reconhecer o direito de o contribuinte apurar créditos sobre eles.

Como se depreende da decisão transcrita, os critérios de relevância, necessidade e essencialidade, tomados sob a perspectiva da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, são determinantes para a aferir se determinado bem representa insumos no contexto das contribuições não-cumulativas.

Nessa linha, não resta dúvida de que os materiais de laboratório são insumos no contexto produtivo da recorrente, pois sem as atividades laboratoriais, a própria consecução da atividade econômica da recorrente estaria comprometida – não há como conceber uma produção adequada de açúcar e álcool sem a existência de infraestrutura de laboratórios, incluindo-se, aqui, materiais e produtos químicos, instrumentos, vidrarias, entre outros itens.

Ademais, importa sublinhar que há essencial divergência entre os fundamentos apresentados pela fiscalização e aqueles consubstanciados na decisão recorrida: enquanto a fiscalização glosou os créditos das aquisições dos itens de laboratório com base na premissa de que, pelo seu “local de utilização”, não estariam **“diretamente relacionados com a produção ou fabricação de bens destinados à venda”**, o aresto recorrido mantém as glosas com base no argumento de que o sujeito passivo não demonstrou documentalmente que os materiais adquiridos são consumidos em atividades exercidas **“sobre a matéria-prima ou produto intermediário ou sobre o produto em elaboração”**.

Sobre tal questão, há que se lembrar que o caso presente versa sobre **auto de infração**. Ora, tratando-se de autuação, recai sobre a autoridade fiscal o ônus de lastrear suas conclusões com elementos e documentos hábeis a demonstrar a validade e legitimidade das glosas realizadas.

Como se sabe, em processos de repetição de indébito, pedidos de compensação e ressarcimento, todos de iniciativa do sujeito passivo, o ônus probatório recai sobre este. Já naqueles outros processos de determinação e exigência de créditos tributários – autos de infração –, nos quais a iniciativa é do próprio Fisco, o ônus da prova recai sobre a fiscalização.

Nesse contexto, não faz qualquer sentido atribuir ao sujeito passivo o ônus de demonstrar, em sede de impugnação, que os bens cujos créditos foram glosados, resultando na autuação fiscal, se enquadram no conceito de insumos.

No caso dos autos, a fiscalização intimou o sujeito passivo a trazer explicação sobre os bens utilizados como insumos. Em resposta, o sujeito passivo apresentou as planilhas às fls. 3620 a 3622, as quais trazem informações sintéticas da utilização e do processo de fabricação para cada bem.

Com base em tais descrições sumárias, a fiscalização efetuou as glosas ora analisadas. Nesse ponto, nada impediria que a fiscalização buscasse outros elementos, explicações suplementares e, até mesmo, verificação *in locu* do processo produtivo do sujeito passivo, com vistas à análise e fundamentação mais precisas das glosas realizadas.

Ao invés disso, a autoridade fiscal restringiu-se a justificar as glosas sob o argumento de que os itens de laboratório não estariam “***diretamente relacionados com a produção ou fabricação de bens destinados à venda***”, sem qualquer análise concreta da relevância, necessidade e essencialidade de referidos bens para a realização da atividade econômica do sujeito passivo.

Diante dessas considerações, entendo que devem ser afastadas as glosas atinentes às aquisições de materiais de laboratório.

Com relação **aos créditos decorrentes da aquisição de gás para empilhadeira utilizada no depósito de açúcar**, entendo que deve ser revertida a respectiva glosa, tendo em vista que tal bem se revela essencial e relevante para o processo produtivo da recorrente, uma vez que a preservação da integridade do açúcar, produto alimentício, depende de seu devido armazenamento. É precisamente nesse contexto que ganham relevo as empilhadeiras e, por óbvio, o combustível que as impulsiona: sem o funcionamento das empilhadeiras, restam prejudicadas a conservação, armazenagem e preservação do açúcar, arruinando a própria atividade produtiva da recorrente.

Na linha de tal entendimento, vejam-se, por exemplo, o Acórdão nº. 9303-004.192 de 06/07/2016, Relatora Vanessa Marini Cecconello, e o Acórdão nº. 9303-004.896 de 23/03/2017, Relator Demes Brito.

III – Verificação do critério de rateio das receitas para fins de cálculo do crédito presumido

Compulsando o Termo de Verificação Fiscal (TVF) às fls. 3724 a 3733, observa-se que a autoridade fiscal procedeu ao recálculo do crédito presumido sobre o açúcar, tendo segregado as receitas decorrentes da venda dos produtos sob os códigos NCM 1701.11.00 e 1701.99.00 (açúcares), beneficiadas com o crédito presumido, e aquelas outras não contempladas pelo crédito presumido, em especial aquela decorrente da venda de energia elétrica.

O colegiado *a quo* manteve, como visto, a autuação, tendo consignado, em síntese, que não haveria previsão legal para o cálculo do rateio do crédito presumido com a inclusão das receitas da venda de energia elétrica.

Está correto o posicionamento adotado pela fiscalização e pelo colegiado de primeira instância. Explico.

O crédito presumido ora analisado está circunscrito às atividades produtivas de mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, enunciadas no *caput* do art. 8º da Lei nº. 10.925/2004. Logicamente, isso significa que o direito ao crédito abrange todos **os insumos utilizados na produção daquelas mercadorias** classificadas nos capítulos e códigos NCM previstos no referido artigo.

Pode-se dizer, em outra perspectiva, que o cálculo do crédito presumido deve afastar aquelas aquisições de insumos não aplicadas na fabricação das mercadorias de origem animal ou vegetal enunciadas no *caput* do art. 8º da Lei nº. 10.925/2004. Como decorrência, é precisa a segregação efetuada pela fiscalização para o cálculo do crédito presumido de PIS/COFINS, pois considera exclusivamente os créditos vinculados às receitas decorrentes da venda de açúcar, excluindo aquelas que seriam decorrentes da venda de energia elétrica.

Nesse ponto, compulsando as planilhas às fls. 3630 a 3643, observa-se que a própria recorrente já havia realizado cálculo para encontrar a proporção de insumos (cana-de-açúcar) que estaria vinculada à produção de açúcar – que é o produto cujas aquisições dão direito ao crédito presumido em análise –, tendo então utilizado, como critério de rateio, o total das receitas decorrentes da venda de açúcar dividido pelo total das receitas decorrentes da venda de açúcar e álcool.

Não obstante, tal critério adotado pela recorrente não levou em consideração que as receitas decorrentes da venda de energia elétrica, sucata, levedura, entre outras, **também deveriam ser considerados no cálculo do rateio – pois tratam-se de operações cujas aquisições atreladas não dão direito ao crédito presumido.**

Diante de tal equívoco no cálculo, nas planilhas às fls. 3659 a 3672, a autoridade fiscal efetua o recálculo do crédito presumido, considerando, corretamente, na apuração do rateio, a divisão entre as **receitas decorrentes da venda de açúcar** pelo total das receitas – incluindo-se, aqui, não apenas as vendas de açúcar e álcool, mas, ainda, aquelas decorrentes da venda de energia elétrica, sucatas, levedura, etc.

Diante do exposto, com relação aos créditos presumidos, nada há que se alterar na autuação, uma vez que se amparou em critério totalmente respaldado na sistemática prevista no art. 8º da Lei nº. 10.925/2004.

IV – Análise das glosas relativas aos bens do ativo imobilizado

Compulsando o item 3.2 do Termo de Verificação Fiscal às fls. 3728/3729, constata-se que a fiscalização procedeu à glosa de alguns créditos de depreciação ligados a aquisições de bens do ativo imobilizado cujo centro de custos indicariam que seu uso não seria na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Transcrevemos a parte do relatório fiscal que descreve a fundamentação da glosa:

Houve glosa parcial de alguns créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado com base nos valores de aquisição.

O § 14 do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, foi incluído pela Lei nº 10.865, de 2004, dispondo que:

“(…) § 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(…)”.

E o inciso III do § 1º do artigo 3º citado neste § 14 dispõe que:

“(…)§ 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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês(…)”.

Já os incisos VI e VII acima citados referem-se a:

“VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa (...)”.

Da leitura desses dispositivos, depreende-se que o § 14 acima transcrito limitou a opção de cálculo acelerado (1/48) para máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado e o inciso VI também acima transcrito vinculou que esses bens fossem adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou **para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (grifos meus).**

Com isso, essa fiscalização glosou os bens que não se enquadram nessa situação, ou seja, que de acordo com o centro de custos não são utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

A recorrente contesta as conclusões da fiscalização, endossadas pela decisão recorrida. Em sua defesa, o sujeito passivo aduz que a glosa realizada pela fiscalização é indevida, pois foi realizada com base em simples classificação dos bens pelo centro de custo de tecnologia, não tendo sido feita análise de sua utilização no processo produtivo da empresa, nos termos dos incisos VI e VII do § 14 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Tal argumento já havia sido ventilado na impugnação, tendo a decisão recorrida assim se pronunciado:

No presente caso, a Autoridade Fiscal não discordou das informações escrituradas pela contribuinte, mas, nas palavras da própria interessada, utilizou o “centro de custo” fornecido pela própria empresa como base de sua análise. Deste modo, o auditor-fiscal comparou as informações da escrituração contábil apresentada pela impugnante com os valores informados nos Dacon e com os esclarecimentos prestados pela própria contribuinte em atendimento às intimações da Fiscalização, o que resultou no lançamento do crédito tributário objeto dos autos.

O julgador deve buscar analisar as razões e provas porventura apresentadas pelo impugnante, em confronto com as documentações e fatos (comprovados) que serviram de base ao lançamento. Assim, verifica-se que a Fiscalização seguiu corretamente todos os procedimentos previstos para a obtenção da base de cálculo das contribuições que foram objeto dos presentes lançamentos, tendo sido utilizadas as próprias informações prestadas pela contribuinte como base para se lavrar os Autos de Infração.

Além disso, a impugnante não trouxe aos Autos material probatório que comprovasse erros na base de cálculo utilizada pela Fiscalização. Apresentar apenas “razões” não é suficiente para “desconstituir o que foi constituído” pelos Autos de Infração.

Como se vê, a decisão recorrida assinala, em síntese, que as conclusões da fiscalização foram extraídas pelas informações do próprio sujeito passivo, especificamente, daquelas constantes das planilhas com o centro de custo, escrituração contábil e valores informados no DICON, além de outros esclarecimentos trazidos. Nessa linha, a decisão recorrida conclui que caberia à impugnante apresentar elementos probatórios para comprovar os erros na base de cálculo utilizada pela Fiscalização, não sendo suficiente meras alegações.

Diversamente do que entendeu o acórdão recorrido, penso que cabe razão à recorrente. Explico.

Como já assinalado em tópico precedente, deve-se lembrar que caso vertente trata de **auto de infração**, recaindo sobre a autoridade fiscal o ônus de lastrear suas conclusões com elementos e documentos hábeis a demonstrar a validade e legitimidade das glosas realizadas.

Diversamente do que ocorre nos processos de repetição de indébito, pedidos de compensação e ressarcimento, todos de iniciativa do sujeito passivo, nos processos de determinação e exigência de créditos tributários – autos de infração –, nos quais a iniciativa é do próprio Fisco, o ônus da prova recai sobre a fiscalização.

Nesse contexto, não faz qualquer sentido atribuir ao sujeito passivo o ônus de demonstrar, em sede de impugnação, que os bens cujos créditos foram glosados, resultando na autuação fiscal, fazem parte do processo produtivo. Na verdade, caberia à fiscalização demonstrar, com elementos suficientes, que os bens cujos créditos foram glosados não fazem parte do processo produtivo da recorrente.

Compulsando o Termo de Intimação às fls. 3614/3615, observa-se que a fiscalização intimou o sujeito passivo a trazer explicação sobre os créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado, relativos aos períodos de 10/2007 a 09/2008, identificando forma de cálculo, centro de custo e local de utilização de cada bem adquirido. Em resposta, foram apresentadas as planilhas às fls. 3617 a 3619, nas quais se verifica, entre diversas informações, o centro de custo dos bens do ativo imobilizado.

Em intimação posterior, no Termo de Intimação às fls. 3623 a 3625, a autoridade fiscal estende o período de apuração, requerendo elementos relativos aos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2011, solicitando, entre outros elementos, novas planilhas, nos mesmos moldes apresentados naquelas às fls. 3617/3619, com dados sobre os créditos apurados sobre os bens do ativo imobilizado, com a explicação, para cada bem, do centro de custo e local de sua utilização, conforme excerto extraído da intimação, a seguir transcrito:

2) relativamente aos créditos calculados “sobre bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição ou de construção)”, apresentar relação, em excel e em formato PDF, para o período de **janeiro de 2008 a dezembro de 2011**, contendo, inclusive, para cada um dos bens integrantes da relação, o respectivo centro de custo e local de sua utilização;

3) relativamente aos créditos “sobre bens do ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação)” e relativos a “encargos de amortização de edificação e benfeitorias”, apresentar relação, em excel e em formato PDF, para o período de **janeiro de 2008 a dezembro de 2011**, identificando, inclusive, sobre quais bens os mesmos foram calculados;

1

OBS.: As relações solicitadas nos itens 2 e 3 acima deverão ser elaboradas nos mesmos moldes das que foram apresentados pela SANTA ISABEL em resposta a Termos elaborados anteriormente pela fiscalização durante a presente ação fiscal.

Como resposta, o sujeito passivo apresentou as planilhas às fls. 3627 a 3629, nos moldes exatos das planilhas apresentadas anteriormente, nas quais constam informações sobre cada bem adquirido, valor de depreciação por período, descrição do bem e de seu fornecedor, identificação do documento de aquisição e de seu valor, além do centro de custo. Foi com base em tais planilhas que a fiscalização efetuou as glosas dos créditos atinentes ao ativo imobilizado, conforme resta evidenciado no Termo de Verificação Fiscal.

Assim, partindo da descrição dos centros de custos constantes das planilhas às fls. 3627 a 3629, a fiscalização afastou, por exemplo, os créditos atinentes aos bens cujos centros não fariam parte da produção de bens ou prestação de serviços, entre os quais, aqueles vinculados as centros “EQUIPAMENTO E INTERLIGAÇÃO DO PARQUE INDUSTRIAL”, “LABORATORIO INDUSTRIAL”, “ESTACAO DE TRATAM. ESGOTO”, “TECNOLOGIA DA INFORMACÃO”, “ETE/ETA/CAPTACAO AGUA”, “LABORATORIO DE SACAROSE”, “ESTACAO DE TRATAM. AGUA”, “MANUTENCAO TECNOLOGICA”, entre outros – todas glosas podem ser verificadas nas planilhas às fls. 3648 a 3658.

Da análise conjunta dos elementos dos autos, resta evidente que, com base em descrições sumárias, em mera informação atinente ao centro de custo, a fiscalização efetuou as glosas ora analisadas. Nesse ponto, penso que nada impediria que a fiscalização buscasse outros elementos, explicações suplementares e, até mesmo, verificação *in locu* do processo produtivo do sujeito passivo, com vistas à análise e fundamentação mais precisas das glosas realizadas.

Ao invés disso, a autoridade fiscal restringiu-se a justificar as glosas sob o argumento de que determinados créditos relacionados aos bens do ativo permanente teriam centros de custo não ligados à *produção ou prestação de serviços*, sem qualquer análise concreta da ligação dos bens com o processo produtivo e de prestação de serviços.

Observe-se que a fiscalização poderia ter feito nova intimação para que o sujeito passivo explicasse, para cada bem do ativo imobilizado, detalhes sobre sua utilização no processo produtivo, a interligação, por exemplo, entre os centros de custo, a forma como os centros se integram para a consecução da produção, etc.

É verdade que, em suas intimações, a autoridade fiscal chega a citar que seja informado, para cada bem do ativo imobilizado, seu centro de custo e sua utilização. No entanto, acaba aquiescendo às planilhas apresentadas com a mera informação do centro de custo – tanto que na intimação às fls. 3623 a 3625, requer que as informações sejam apresentadas nos mesmos moldes que antes (ou seja, só com a informação do centro de custo).

Ao final, a autoridade fiscal acaba por fiar sua análise unicamente na informação do centro de custo, eximindo-se de apurar e fundamentar, de forma suficiente, as glosas realizadas.

Em síntese, pode-se dizer que faltou à fiscalização apurar, de forma efetiva e aprofundada – e para isso poderia ter feito novas intimações e requerido elementos complementares –, o papel e a utilização de cada bem no processo produtivo ou de prestação de serviços da empresa, demonstrando, a partir disso, a razão das glosas: não basta, ao meu ver, para sustentar uma autuação, o lacônico argumento de que os créditos devem ser glosados porque os bens não pertencem a centro de custos “diretamente relacionado com a produção de bens destinados à venda”.

V - Dispositivo

Diante de todas razões acima apresentadas, voto para que seja dado parcial provimento ao Recurso Voluntário, afastando a autuação vinculada às glosas atinentes: (i) às aquisições de materiais de laboratório e gás para empilhadeira utilizada na armazenagem de açúcar; (ii) aos créditos relacionados aos bens do ativo imobilizado.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães