



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10820.720019/2010-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.344 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2020
Recorrente MUNDIAL - ACUCAR E ALCOOL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas consideradas como essenciais e relevantes, desde que incorridas no processo produtivo da Contribuinte, geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, conforme entendimento em sede de recursos repetitivos do STJ, que sugere a aferição casuística da aplicação.

ÔNUS DA PROVA.

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte. Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretense direito, a manutenção da decisão deve ser mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: **1.** Por unanimidade de votos reverter as glosas referentes a (a) Produtos químico utilizados como fertilizantes, herbicidas (Boral e Mitubuzin) e inseticidas (Cotesia Flavipes), aplicados na lavoura da cana-de-açúcar; (b) Materiais de Laboratórios (balão de vidro, papel filtro, pipeta, funil, bastão, agulha, copos, algodão, etc) e produtos químicos (ácido clorídrico, cromato de potássio, ácido sulfúrico); (c) combustíveis e lubrificantes, utilizados nos veículos de transportes de insumos e produtos (óleo diesel e gasolina para utilização nos caminhões e máquinas agrícolas e gás liquefeito de petróleo 13 kg); (d) Insumos Industriais (produtos químicos utilizados no tratamento de água para a caldeira e na torre de resfriamento); (e) Materiais de Manutenção de peças de caminhões e máquinas agrícolas (freios, válvulas, motores, baterias, engates, transmissões, correias, molas, rolamentos, parafuso, mangueiras, filtros e cabo de aço), na medida da depreciação, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal; (f) Pneus e Câmaras de Ar e Mão Obra Manutenção de Pneus, de veículos utilizados na fase produtiva e industrial (pneus radiais, pneus de tratores, câmaras de ar e protetores de câmaras de ar), na medida da depreciação, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal; e (g) Uniformes e Materiais de Segurança do Trabalho, exceto filtros. **2.** Por maioria de votos, reverter as glosas referentes a (a) embalagens

para transportes (container flex (big-bag) polipropileno, lacres e válvulas), vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes, que negava provimento; e (b) graxas utilizadas nos veículos de transportes de insumos e produtos, vencidos os conselheiros Hélcio Lafetá Reis, Mara Cristina Sifuentes e Marcos Antonio Borges (Suplente convocado), que negavam por considerar preclusa a matéria. Vencidos, ainda, os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laercio Cruz Uliana Junior e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima que revertia a glosa quanto ao transporte interno de funcionários para a lavoura; e vencido o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, que dava provimento que revertia a glosa sobre pedágios. Manifestou a intenção de declaração de voto a conselheira Mara Cristina Sifuentes no tocante ao entendimento de inovação processual na fase recursal. Transcorrido *in albis* o prazo regimental para a apresentação, considerando-se não formulada.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Marcio Robson Costa, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Replico o relatório utilizado pela DRJ para retratar os fatos.

Trata o presente processo de análise do crédito de PIS não cumulativo, vinculado às receitas de exportação do 3º trimestre de 2006, no valor total de R\$ 157.745,54 (cento e cinquenta e sete mil e setecentos e quarenta e cinco reais e cinquenta e quatro centavos), solicitado através do Pedido de Ressarcimento - PER n.º 33537.48525.251007.1.1.08-6489 e totalmente utilizado na Declaração de Compensação - Dcomp n.º 03667.32753.301007.1.3.08-5534.

Analisando o pedido a Seção de Orientação e Análise tributária – Saort, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru/SP, emitiu o Despacho Decisório Saort n.º 603/2011 (com base nas conclusões versadas pelo Termo de Verificação Fiscal de fls. 296 a 311), por meio do qual foi reconhecido parcialmente o direito creditório, no valor total de R\$ 46.782,17, e homologadas as compensações declaradas, até o limite do crédito reconhecido.

A empresa incorporadora (Cosan S/A Indústria e Comércio – CNPJ 50.746.577/0001-15) foi cientificada do Despacho Decisório Saort n.º 603/2011, bem como do Termo de Verificação Fiscal de fls. 296 a 311 e documentos anexos, em 23/08/11, e apresentou, em 21/09/2011, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Preliminarmente, a interessada faz um breve dos fatos e argumenta que a decisão recorrida não merece prosperar. Discorre sobre a “não-cumulatividade” aplicada ao ICMS e ao IPI e sobre a aplicada às contribuições para o PIS e a Cofins e sustenta, com base na doutrina, que essa não pode ser comparada àquela. Diz que a “não-

cumulatividade” aplicada às contribuições (PIS e Cofins) tem origem em lei e que sua incidência recai sobre o faturamento da empresa e não sobre as operações de venda e/ou prestação de serviços. Defende que a lei (no caso a n.º 10.637/2002) não conceitua “insumos”, devendo-se, portanto, de acordo com que dispõe a Lei Complementar n.º 95/02, utilizar-se do sentido comum do vocábulo. Argumenta o termo “insumos” na linguagem comum significa todos os elementos diretos e indiretos utilizados na produção da empresa. Alega que as Instruções Normativas n.º 247/02 e 404/2004 inovaram na ordem jurídica quanto ao conceito “insumos” e, por esse motivo, elas contêm vício de ilegalidade.

A seguir, no tópico “*I. Dos bens utilizados como insumos*”, a interessada defende, primeiramente, a apropriação de crédito sobre “*ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool*”. Sustenta que referidas ferramentas/peças estão ligadas ao processo produtivo e que a Solução de Divergência n.º 12, de 24/10/2007, esclarece que os créditos relativos à aquisição de peças de reposição e equipamentos utilizados no processo produtivo geram o crédito das contribuições. Argumenta, também, que os combustíveis utilizados no transporte da matéria-prima, de máquinas e equipamentos, de adubos e produtos químicos, dos produtos finais e dos trabalhadores, incluindo-se agrimensores, agrônomos e demais empregados que tratam a cultura, são indispensáveis em todo o processo de plantio, tratamentos culturais, colheita e industrialização.

Em outro tópico, denominado “*II. Dos Serviços utilizados como insumos*”, a contribuinte argumenta que todas as glosas relativas aos serviços utilizados como insumos listadas pela autoridade fiscal são indevidas, uma vez que os mesmos estão ligados diretamente ao processo produtivo. Destaca que na industrialização do açúcar e do álcool a realização de serviços de manutenção de equipamentos industriais, por pessoa jurídica, é essencial e inerente ao processo de produção. Alega, também, que os serviços relacionados à exportação do álcool e do açúcar, tais como armazenagem, transporte e demais despesas portuárias, são essenciais para a atividade da empresa e estão diretamente ligadas ao processo produtivo, caracterizando-se, nitidamente, como insumos.

No tópico “*III. Das Depreciações*” a interessada sustenta que todos os itens (maquinários), cujas despesas de depreciação foram glosadas, são utilizados no processo produtivo da empresa, posto que são indispensáveis à produção dos bens comercializados pela empresa. Diz que “*não se pode desconsiderar os créditos gerados pela depreciação de maquinários, tais como as moendas utilizadas nas usinas, uma vez intrinsecamente ligados à atividade agroindustrial.*”

Na seqüência, no tópico “*IV. Dos alugueis*”, a contribuinte defende o direito ao crédito sobre o aluguel de veículos utilizados “*para verificação da plantação, análise, pulverização e até fertilização por aspersão*”, posto que encontram-se totalmente vinculados ao processo produtivo, de acordo com o previsto em lei.

Noutro tópico, denominado “*V. Das Despesas com Arrendamento Agrícola*”, a interessada defende o direito ao crédito sobre o arrendamento de propriedades rurais. Diz que o arrendamento de terras para cultivo de cana-de-açúcar se enquadra tranquilamente no conceito de aluguel, equivalendo ao arrendamento/locação de prédio. Argumenta que o conceito jurídico do termo “*prédio*”, de acordo com o Estatuto da Terra, art. 4º da Lei 4.504/64, com as alterações da Lei n.º 8.629/93, define o imóvel rural como “*prédio rústico*”. Alega que o artigo 3º, inciso IV, da Lei 10.637/2002 não fez a distinção entre prédio rústico e prédio urbano, devendo-se interpretar o termo de forma ampla, incluindo no mesmo os alugueis de prédios rústicos/arrendamentos agrícolas. Por fim, nesse tópico, a contribuinte diz que todas as glosas efetuadas estão nitidamente equivocadas, posto que a decisão da autoridade tributária está fundamentada nas Instruções Normativas n.º 247/03, 358/03 e 404/04, as quais fazem

uma interpretação ilegal do conceito de “*insumos*”, em afronta ao disposto no art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

No último tópico, “*VI. Das Despesas com Exportação*”, a contribuinte sustenta a possibilidade de apropriação dos créditos de forma ampla. Argumenta a possibilidade de crédito sobre as despesas com serviços portuários, que em seu entendimento abrangem os serviços de recebimento, armazenagem e embarque, assim como o transporte rodoviário para os terminais portuários, com base no art. 6º, §§ 1º e 3º, da Lei 10.833/2003.

Alega, também, que a apropriação de crédito sobre as despesas com estadias encontra amparo no art. 3º, inciso IX, da citada lei. Por fim, diz que não se conforma com a glosa relativa às despesas com exportação por proporcionalidade, “*porquanto tal exclusão vulnera a não cumulatividade do PIS e da COFINS, como acima elucidado*”.

Em conclusão, a interessada requer a reforma da decisão recorrida para o fim de reconhecer o valor total solicitado, mantendo-se, obviamente, o direito creditório já reconhecido.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba (PR) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, no acórdão de fls. 380/396, e a decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime da não cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO DE COMBUSTÍVEIS.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Os encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado apenas geram direito a crédito se esses bens forem diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ALUGUEL.

Os créditos a descontar relativos às despesas de aluguéis são somente aqueles autorizados pela lei, não sendo possível apropriar-se de créditos relativos às despesas de aluguéis de veículos ou de arrendamentos agrícolas, ainda que essas despesas sejam necessárias à atividade da empresa.

CRÉDITOS. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA, ARMAZENAGEM E OUTRAS DESPESAS.

No regime da não cumulatividade da contribuição é possível apropriar-se de crédito sobre os serviços de armazenagem e frete pagos a pessoas jurídicas, vinculados às operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, mas não é possível,

entretanto, posto que o direito ao crédito depende de previsão expressa, estender os efeitos da norma permissiva a outras despesas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Insatisfeita com a decisão a empresa contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 404/446) no qual argumenta posicionamentos do CARF no sentido de dar créditos nas glosas realizadas pela fiscalização, bem como posicionamento recente do STJ na sistemática de Recursos Repetitivos. Como prova juntou laudo técnico sobre a cadeia produtiva da indústria sucroenergética fls 465/615.

Observo ainda que o Termo de Verificação Fiscal esta nas fls. 296/311 seguido de anexos complementares, o Despacho Decisório esta nas fls. 320/322 e a Manifestação de Inconformidade esta nas fls. 328/345.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

I - DO CONCEITO DE INSUMOS

Inicialmente, importa destacar que, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do conceito mais amplo de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda, posto que o judiciário também tem entendido que cabe a relativização do conceito de insumos analisando caso a caso, conforme veremos.

Nesse sentido o conceito de insumos, no âmbito do PIS/PASEP e COFINS, 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/PASEP e da COFINS por inequívoca previsão normativa: das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o tema é importante destacar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco com o seguinte posicionamento:

"Por outro lado, nas contribuições, o §11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física.

Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado "insumo". **Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a "produção ou fabricação", vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos. (grifei)**

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo "insumo" não tem um sentido único; a sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.

(...)

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI." ¹

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Tal matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), vejamos a 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. 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

¹ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Revista I Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul./ago. 2008.

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).

Conforme se verifica, o STJ relativizou o conceito, atribuindo a análise do caso concreto a responsabilidade por decidir a **essencialidade e a relevância**, afastando, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's n.º 247/2002 e 404/2004. Assim, o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

O conceito formulado pelo STJ, baseado na essencialidade e relevância é de grande abrangência e não está vinculado a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangíveis e etc), de forma que a modalidade de creditamento sobre a aquisição de insumos deve ser vista como regra geral de apuração de créditos para as atividades de produção de bens e de prestação de serviços, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei.

Em suma, o REsp 1.221.170 consignou dois importantes posicionamentos acerca do conceito de insumo contrário ao que constava nas instruções normativas 247/02 e 404/04: (i) a possibilidade de creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, assim como (ii) o afastamento expresso de qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem para que se permita o creditamento.

Por oportuno e não menos relevante, é importante trazer o que foi proposto pelo ilustre Ministro Mauro Campbell em relação ao “Teste de Subtração”² no julgamento do REsp 1.221.170, pois muito embora não conste na tese firmada pelo STJ, a Receita Federal entendeu que corresponde a uma importante ferramenta para identificar a essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo, quando publicou o Parecer Normativo COSIT 5/18 uniformizando o seu entendimento sobre o conceito de insumos para fins da apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS e COFINS.

² Segundo o voto do ministro Mauro Campbell, seriam considerados insumos os bens e serviços "cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes".

Entendo que andou bem o STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, que de forma clara determina a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Sendo de relevante importância a fase instrutória do processo administrativo.

II- QUESTÕES PROCESSUAIS

Esclarecido o posicionamento desta relatoria, passamos a analisar o caso concreto posto em julgamento acerca das glosas que foram objeto de recurso.

Inicialmente cabe esclarecer as questões processuais pertinentes ao que envolve o processo administrativo fiscal, sendo imperioso destacar que independente do conceito de insumos no crédito do PIS e da COFINS adotado por esta relatoria, a ausência de provas ou a ausência de impugnação específica terá como resultado a manutenção da glosa.

No caso em tela cabe a análise da dinâmica processual que envolve o pedido feito pelo contribuinte, a fiscalização realizada pela Receita Federal para análise do pedido, o Despacho Decisório acerca do pedido, a impugnação ao Despacho decisório, o julgamento da DRJ acerca da impugnação realizada e o Recurso Voluntário dirigido a 2ª instância – CARF.

No que se refere as matérias processuais que deve ser levada em consideração no julgamento do caso há as questões relacionadas a produção das provas e a impugnação específica das glosas realizadas pela fiscalização, sendo certo que a ausência de impugnação específica envolve, preclusão processual, ausência de contraditório e supressão de instâncias.

Sobre as provas a serem produzidas, nos casos em que a fiscalização alegou ausência de informações previamente solicitadas e a empresa contribuinte não as apresentou junto com a Manifestação de Inconformidade, prevalece o entendimento de que o ônus da prova é do contribuinte.

A oportunidade de apresentar as provas aqui discutidas esta prevista na legislação do processo administrativo fiscal, Decreto n.º 70.235 que assim determina:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Parágrafo único. [\(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que

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

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

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

A comprovação do seu direito ao ressarcimento, com a apresentação de toda a documentação necessária a dar respaldo ao pedido é ônus do contribuinte sendo esse o entendimento amplamente abordado pela jurisprudência do CARF. Nesse sentido foi julgado o acórdão n.º 3302-006.926, de relatoria do conselheiro Raphael Madeira Abad, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/01/2013

ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF DESACOMPANHADA DE PROVAS CONTÁBEIS E DOCUMENTAIS QUE SUSTENTEM A ALTERAÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção do despacho decisório que não homologou o pedido de restituição deve ser mantido, sendo que o momento legalmente previsto para a juntada dos documentos comprobatórios do direito da Recorrente, especialmente notas fiscais ou documentos contábeis, é o da apresentação da Impugnação ou Manifestação de Inconformidade, salvo as hipóteses legalmente previstas que autorizam a sua apresentação extemporânea, notadamente quando por qualquer razão era impossível que ela fosse produzida no momento adequado.

Conforme acima já mencionado, cabe ao contribuinte impugnar e especificar as suas razões que justificariam a reforma do Despacho Decisório. O diploma legal, Decreto n.º 70.235 de 1972, é claro ao estabelecer que a ausência de impugnação induz a preclusão, vejamos:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Feitas essas considerações, passamos agora a análise das rubricas que foram objeto do pedido de ressarcimento/compensação. Para melhor visualização e didática do voto irei dispor das glosas na ordem e de forma semelhante como elas foram tratadas no Recurso Voluntário em conjunto com as razões da fiscalização para negativa do crédito.

- 111.1 — A IMPROCEDÊNCIA DO FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO COM BASE NAS IN's SRF 247/02 E 404/04 — NECESSIDADE DE ANULAÇÃO DA DECISÃO

Trata-se de alegação de nulidade que não merece ser acatada tendo em vista que o posicionamento dessa relatoria já esta ancorado no posicionamento judicial que relativiza os conceitos impostos pelas IN's SRF 247/02 e 404/04.

Nesse sentido não há que se falar em nulidade da decisão em respeito ao princípio da utilidade processual, já que os julgamentos realizados pelo CARF estão em consonância com o entendimento do STJ que ampliou os conceitos de insumos no crédito do PIS e da COFINS, conforme inicialmente relatado.

Nesses termos, rejeito o pedido de nulidade.

- 111.2. — GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

Sobre esse tópico o recorrente destaca as rubricas que pretende ser creditado com as seguintes palavras:

RV: Sendo assim, basta uma leitura perfunctória do Termo de Verificação Fiscal para constatar que resta eivada de ilegalidade a glosa efetuada pela autoridade fiscal sobre os bens e serviços utilizados como insumo e descritos nos **itens 6** do citado termo. Vejamos:

"(...)Insumos Industriais (produtos químicos utilizados no tratamento de água), Materiais de Laboratório (materiais utilizados na análise química da cana-de-açúcar e outros procedimentos laboratoriais, como equipamento para laboratório e produtos químicos em geral), Materiais para acondicionamento (Big Bags, lacres, válvulas, etc); Serviços com mão de obra e manutenção Setor Industrial: Ferramentas Operacionais; Materiais e Utensílios e Materiais Elétricos (para manutenção de imóveis), Materiais relativos à Segurança do Trabalho, Câmaras de AR, Materiais para Manutenção Civil (espaço fabril) Setor Agrícola: Ferramentas Operacionais; Materiais e Utensílios e Materiais Elétricos (para manutenção de imóveis), Manutenção de Maquinário Agrícola, tratores, etc, Herbicidas e Inseticidas,

Ora, conforme demonstraremos adiante, todos os bens e serviços descritos fazem parte do processo produtivo da empresa. No caso concreto as ferramentas operacionais e materiais elétricos, bem como os serviços de manutenção **são indispensáveis durante o processo produtivo da Recorrente**, sob pena de violação aos padrões de segurança estabelecidos pelas autoridades competentes, razão pela qual referidos bens e serviços conferem direito ao crédito das contribuições ao PIS e à COFINS, revelando-se equivocada a glosa perpetrada.

No caso dos autos, **D. Julgadores**, todos as rubricas glosadas que culminaram no não reconhecimento dos créditos pleiteados decorrem de bens e serviços adquiridos que representam efetivamente um custo de produção, pois são eles utilizados como insumo e indispensáveis ao ciclo de produção do açúcar e do álcool, conforme demonstraremos.

Desta feita, passamos a análise das glosas do item 6 do TVF, que assim foram descritas:

TVF: (6) — **Herbicidas e Inseticidas, Inseticidas** — Aquisições de herbicidas Boral e Mítubuzin e inseticida Cotesia Flavipes. Produtos aplicados na lavoura da cana-de-açúcar.

Revenda de cotesia flavipes. Alimentações — Compra de carne suína e rúcula.

Combustíveis - Aquisição de óleo diesel e gasolina para utilização nos caminhões e máquinas agrícolas e gás liquefeito de petróleo 13 kg.

Ferramentas Operacionais — brocas, fresa, macho manual de aço rápido, carriol para uso geral.

Insumos Industriais — compras de produtos químicos. Glosados as aquisições de **produtos químicos utilizados no tratamento de água** para a caldeira e na torre de resfriamento.

Materiais de Laboratórios — bens utilizados na análise química da cana-de-açúcar e outros procedimentos laboratoriais, como equipamentos para laboratórios (balão de vidro, papel filtro, pipeta, funil, bastão, agulha, copos, algodão, etc) e produtos químicos (ácido clorídrico, cromato de potássio, ácido sulfúrico, etc).

Materiais Elétricos — cabos, lâmpadas, fusíveis, conectores, eletrodutos, chaves, fios, baterias, terminais, resistências, etc, de uso geral.

Materiais de Expediente — cartuchos de tinta, capas, pasta, caderno, grampos, carimbo, etc.

Materiais de Limpeza — balde e estopa, materiais em geral.

Materiais de Manutenção — peças de caminhões e máquinas agrícolas (freios, válvulas, motores, baterias, engates, transmissões, correias, molas, etc), rolamentos, parafuso, mangueiras, filtros, cabo de aço, molas, lixas, aço em barras, tintas, sacos plásticos, fita adesiva, glp 13 kg, placas identificação visual, etc.

Materiais de Manutenção Civil — fechadura, tijolo, chuveiro, poste de concreto, cal.

Pneus e Câmaras de Ar e Mão Obra Manut. Pneus — pneus radiais, pneus de tratores, câmaras de ar e protetores de câmaras de ar.

Uniforme e Materiais de Segurança do Trabalho — filtro e botina. O inciso II, dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 prevê a apuração de créditos relacionados aos bens utilizados como insumo na produção ou fabricação dos produtos destinados à venda, no caso o açúcar e o álcool. As aquisições citadas neste item se referem a produtos aplicados na lavoura de cana-de-açúcar, combustíveis utilizados em veículos e máquinas agrícolas, ferramentas em geral e insumos não vinculados à produção.

Em que pese a recorrente ter enfatizado que todos os bens e serviços devem ser tratados como insumos indispensáveis às atividades da empresa, compre destacar mais uma vez que o conceito a ser seguido não generaliza que todas as despesas suportadas pela empresa devem gerar crédito. Por essa razão cabe fazer a análise casuisticamente sobre os termos, essencialidade e relevância na atividade fim da empresa.

Partindo dessas premissas podemos analisar cada uma das glosas conforme descritas acima pelo recorrente.

— **Herbicidas e Inseticidas, Inseticidas** — Aquisições de herbicidas Boral e Mitubuzin e inseticida Cotesia Flavipes. Produtos aplicados na lavoura da cana-de-açúcar.

Sobre esse insumo filio-me ao entendimento, abaixo transcrito, de que faz parte da cadeia produtiva, sendo essencial a atividade fim da empresa, visto que no laudo técnico é descrito a sua pertinência dentro do processo produtivo.

2.1.9.3. Nos termos de pormenorizado laudo coligido aos autos, a **Recorrente** tem o controle do processo produtivo desde a preparação do solo, passando pelo plantio e colheita da cana, até o processo industrial para a fabricação de açúcar ou do álcool. Em assim sendo, o transporte das matérias primas (mudas, cana de açúcar, soca, torta, bagaço, fertilizantes, calcário, herbicidas), e dos demais serviços necessários à produção da cana (plantio, preparo do solo, colheita, vinhaça, plantio mecanizado) são essenciais ao processo produtivo da **Recorrente**, e, conseqüentemente, os dispêndios com estes serviços dão direito ao crédito como já se pronunciou este Conselho...(Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – acórdão n.º 3401-006.850)

Nesse contexto entendo por reverter a glosa de despesas com fertilizantes e herbicidas.

- **Revenda de cotesia flavipes. Alimentações** — Compra de carne suína e rúcula.

Sobre essa despesa, apesar da recorrente incluir no título III.3.5 do recurso, não detalha as razões pelas quais deveria dar crédito, e nem poderia, visto que em nada se relaciona com o processo produtivo da empresa, bem como não esta prevista na legislação.

Sendo assim, por ser incabível, nos termos do que preconiza a lei, mantenho a glosa das despesas com alimentação.

- **Combustíveis** - Aquisição de óleo diesel e gasolina para utilização nos caminhões e maquinas agrícolas e gás liquefeito de petróleo 13 kg.

A fiscalização tratou a glosa da seguinte forma:

TVF: O inciso II, dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 prevê a apuração de créditos relacionados aos bens utilizados como insumo na produção ou fabricação dos produtos destinados á venda, no caso o açúcar e o álcool. As aquisições citadas neste item se referem a produtos aplicados na lavoura de cana-de-açúcar, combustíveis utilizados em **veículos e máquinas agrícolas**, ferramentas em geral e insumos não vinculados à produção.

Veja-se que a glosa trata de combustível utilizado em veículos e máquinas agrícolas.

Nesse sentido, comungo do mesmo entendimento proferido no Acórdão n.º 9303-008.304, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, vejamos:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/03/2005

CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS.
APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com a lavoura canavieira incorridos com as oficinas, tais como: combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar; materiais elétricos para emprego nas atividades: balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulada. (...)” (Processo n.º 13888.001244/2005-36; Acórdão n.º 9303-008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019).

Dentro dessas razões voto por reverter as glosas relacionadas aos combustíveis comprovadamente utilizados dentro da etapa agrícola.

- **Insumos Industriais** — compras de produtos químicos. Glosados as aquisições de **produtos químicos utilizados no tratamento de água** para a caldeira e na torre de resfriamento.

Nesse ponto, dado a atividade fim da empresa entendo que a utilização dos produtos químicos são essenciais e relevantes.

Nesse mesmo sentido cito o acórdão n.º 3201-005.304, de relatoria do conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira e destaco as suas razões:

Como relatado linhas acima, a contribuinte não questiona o conceito de insumo empregado pelo Fisco e tampouco asseverou seu próprio entendimento, apenas pretende crédito de todos os gastos incorridos em sua atividade empresarial.

Nada obstante, a descrição de alguns dos dispêndios permite concluir pela sua essencialidade ou relevância face à atividade industrial desenvolvida.

Dessa forma revertem-se as glosas relativas a:

Transporte de resíduo industriais Serviço de dedetização, desde que nas instalações da atividade produtiva; Produtos químicos, desde que utilizados na limpeza de instalações industriais;

Produtos químicos específicos para tratamento de águas. (grifei)

Outros bens e serviços pretensamente utilizados nas atividades industriais carecem de comprovação, ônus do qual não se desincumbiu a recorrente.

Assim, entendo por reverter a glosa relacionada aos produtos químicos utilizados no tratamento de água de caldeira e torre de resfriamento.

- **Materiais de Laboratórios** — bens utilizados na análise química da cana-de-açúcar e outros procedimentos laboratoriais, como equipamentos para laboratórios (balão de vidro, papel filtro, pipeta, funil, bastão, agulha, copos, algodão, etc) e produtos químicos (ácido clorídrico, cromato de potássio, ácido sulfúrico, etc).

Sobre o tema há entendimento no CARF quanto a possibilidade de crédito, conforme se verifica no acórdão n.º 3201-005.725, de relatoria do conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, vejamos:

IV.1.h – Custos com Materiais de Laboratório e Sanitários

O processo industrial da Recorrente, por envolver alimentos de origem animal, está submetido aos mais diversos controles de qualidade que visam garantir não só a qualidade das matérias-primas e insumos utilizados na atividade industrial, mas também a qualidade do produto final objeto de venda. (e-fl. 1928)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com materiais de laboratório e sanitários.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.
Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouguing" e tratamento de água, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes

coagulantes e clarificante. CARF, Acórdão n.º 3402-004.076 do Processo 10880.730171/2012-02, Data 27/04/2017.

COFINS. CRÉDITO. INSUMOS. Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre (i) calços para alinhamento de equipamentos rotativos; (ii) Equipamento de proteção individual e óculos; (iii) insumos utilizados em análises químicas em laboratório; (iv) serviços com movimentação de materiais. Considerando ainda o Teste de Subtração, não cabe a constituição de crédito das contribuições para o item gastos com combustível empregado no transporte de pessoal, vez que não há nos autos a vinculação desse transporte ao processo produtivo do sujeito passivo. CARF, Acórdão n.º 9303-007.864 do Processo 12585.720420/2011-22, Data 22/01/2019.

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com materiais de laboratório e sanitário (higienização da unidade produtiva).

Nesse contexto voto por reverter a glosa de custos relacionados a gastos com materiais de laboratórios.

- **Ferramentas Operacionais** — brocas, fresa, macho manual de aço rápido, carrinho para uso geral. - **Materiais Elétricos** — cabos, lâmpadas, fusíveis, conectores, eletrodutos, chaves, fios, baterias, terminais, resistências, etc, de uso geral. - **Materiais de Expediente** — cartuchos de tinta, capas, pasta, caderno, grampos, carimbo, etc. - **Materiais de Manutenção** — peças de caminhões e máquinas agrícolas (freios, válvulas, motores, baterias, engates, transmissões, correias, molas, etc), rolamentos, parafuso, mangueiras, filtros, cabo de aço, molas, lixas, aço em barras, tintas, sacos plásticos, fita adesiva, glp 13 kg, placas identificação visual, etc. - **Materiais de Manutenção Civil** — fechadura, tijolo, chuveiro, poste de concreto, cal.

Com relação as glosas efetivadas em despesas incorridas no chamado Setor Agrícola a recorrente tratou de todas elas no mesmo tópico e dessa forma também irei me manifestar.

Em nenhuma manifestação da Recorrente constam razões específicas pelas quais teria defendido de modo justificado que tais dispêndios constituiriam insumos em sua atividade, não sendo possível, com precisão, enquadrar tais gastos como insumos, sendo de certo modo genéricas as razões de defesa, sem adentrar com a profundidade e individualização devidas na questão da pertinência e essencialidade dos gastos incorridos com o seu processo produtivo.

Sobre a necessidade de o contribuinte provar ou demonstrar que os insumos ou os serviços são aplicados em etapas essenciais de sua atividade, esta Turma, por unanimidade de votos, em contemporâneas decisões, assim deliberou:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2008 a 03/06/2008

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo." (**Processo nº 10783.914097/2011-94; Acórdão nº 3201-004.245; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 26/09/2018**)

Do voto do Conselheiro Relator Paulo Roberto Duarte Moreira, destaco:

"Dessa forma, não comprovado pelo contribuinte a essencialidade dos serviços glosados em atividades produtivas da fabricação dos produtos destinados à venda, e tampouco se enquadrarem no conceito de insumos previsto nos dispositivos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não há permissivo para o creditamento."

De relatoria da Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. ÔNUS DA PROVA.

Geram direito ao crédito no regime não cumulativo do PIS e da Cofins as aquisições bens e serviços como insumos, **desde que devidamente comprovada sua essencialidade e relevância ao processo produtivo do contribuinte. (...)**" (**Processo nº 10314.720210/2017-94; Acórdão nº 3201-005.217; Relatora Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário; sessão de 28/03/2019**)

Ainda do CARF:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 PIS

NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de "insumos" para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ. "Insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo **comprovadamente** incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico. (...)" (destaque nosso) (Processo nº 19311.720352/2014-11; Acórdão nº 3401-005.291; Relator Conselheiro André Henrique Lemos; sessão de 29/08/2018)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PROVA. DISPÊNDIOS COM MANUTENÇÃO DE SOFTWARE.

Na apuração de COFINS não-cumulativa, a prova da existência do direito ao crédito pleiteado incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas e lançar de ofício com os dados que se encontram ao seu alcance. Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, no caso, a legitimidade do crédito alegado em contraposição ao lançamento." (Processo n.º 11080.015203/2007-59; Acórdão n.º 3301-004.982; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 27/07/2018)

Especificamente em relação aos Materiais de Manutenção de peças de caminhões e máquinas agrícolas (freios, válvulas, motores, baterias, engates, transmissões, correias, rolamentos, parafuso, mangueiras, filtros, cabo de aço, molas), entendo que são dispêndios essenciais e relevantes para a realização da atividade do contribuinte e, logo, não há dúvida de que a glosa deve ser revertida. Contudo o aproveitamento do crédito será na medida da depreciação, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal, entendendo que tais dispêndios são passíveis de serem ativados, face ao aumentam da vida útil dos bens. Caso se trate de meras despesas não ativáveis dou integral provimento.

Diante do exposto, vota-se para reverter parcialmente as glosas do presente grupo, nos moldes explicados no parágrafo acima.

- Materiais de Limpeza — balde e estopa, materiais em geral.

A própria descrição dos produtos demonstra a sua total impertinência aos requisitos legais para obtenção do crédito, são despesas administrativas que estão distantes do processo produtivo, bem como não se enquadram no conceito de essencial ou relevante a atividade fim, como já demonstrado em julgados acima citados. Logo, deve ser mantida a glosa relativa ao material de limpeza.

- Pneus e Câmaras de Ar e Mão Obra Manut. Pneus — pneus radiais, pneus de tratores, câmaras de ar e protetores de câmaras de ar.

Sobre o tema há entendimento no CARF quanto a possibilidade de crédito, conforme se verifica no acórdão n.º 3201-005.061, de relatoria do conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, vejamos:

2) bens de uso e consumo (CFOPs 1556 e 2566)

Bens adquiridos para uso e consumo: bens adquiridos pela Impugnante e classificados nos Códigos Fiscais de Operações e Prestação – CFOPs 1556 e 2566.

Para fins de se tomar créditos de PIS/COFINS, no regime não cumulativo por meio dos chamados insumos não se torna necessário que os bens sejam consumidos ou desgastados no contato direto com o processo produtivo, mas que tenham uma relação direta com o mesmo.

Os bens de uso e consumo listados nos autos me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Nesse sentido, cito como exemplo dos autos:

ponta de eixo, engate, pino fusível, suporte enxada e **pneu. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.**

Voto por reverter a glosa dos bens de uso e consumo (apenas das fases produtiva e industrial ferramentas.)

Nesse contexto voto por reverter a glosa de custos relacionados a gastos com pneus e câmeras de ar (apenas nas fases produtivas e industrial), devidamente comprovados na escrita em documentos fiscais e entendendo que tais dispêndios são passíveis de serem ativados, na medida da depreciação, face ao aumentam da vida útil dos bens, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal.

- Uniforme e Materiais de Segurança do Trabalho — filtro e botina. O inciso II, dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 prevê a apuração de créditos relacionados aos bens utilizados como insumo na produção ou fabricação dos produtos destinados á venda, no caso o açúcar e o álcool. As aquisições citadas neste item se referem a produtos aplicados na lavoura de cana-de-açúcar, combustíveis utilizados em veículos e máquinas agrícolas, ferramentas em geral e insumos não vinculados à produção.

Conforme já relatado acima, no item que trata de transporte coletivo de empregados, entendo que cabe reverter a glosa no que se refere apenas aos equipamentos de segurança, nos termos do que consta no parecer COSIT que novamente reproduzo:

O Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018:i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., **ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI); (grifei)**

O termo filtro é genérico e não esta descrito pela recorrente em que parte do processo produtivo é empregado, nem mesmo a sua relação com o equipamento de segurança e por isso voto por manter a glosa desse item.

Nesse sentido voto por reverter a glosa de despesas com equipamento de proteção individual, exceto o filtro, pelas razões acima expostas.

111.3. — DA INDEVIDA DESCONSIDERAÇÃO DAS ATIVIDADES AGRÍCOLAS COMO INSUMO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL

No que se refere aos insumos aplicados na fase agrícola da produção, reitero o entendimento acima esposado no sentido de que o insumo comprovadamente empregado no processo de produção e desde de que seja essencial e relevante ao processo produtivo deverá dar direito ao crédito. Nos termos do que ficou decidido pelo STJ:

(...) (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 terminado 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).

Nesse sentido, pouco importa se as despesas foram na área agrícola ou industrial, cabendo a análise apenas quanto ao critério da essencialidade e relevância e a participação do insumo no processo produtivo da atividade fim empresarial.

111.4. — DA ILEGALIDADE DAS GLOSAS ESPECIFICADAS NO TERMO DE INFORMAÇÃO FISCAL 111.4.1 - DAS DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA E ALUGUEL DE VEÍCULOS.

Sobre as despesas de arrendamento agrícola o relatório fiscal trata apenas de despesa de aluguel (diversos), justificando a glosa nos seguintes termos:

TVF: Aluguéis de Imóveis PF — Aluguéis pagos à Luiz Shiguenari Nishida — CPF 439.556.308-20 e Sergio Rubens Lupato — CPF 004.619.908-06. **Aluguéis de Imóveis PJ** - Aluguéis pagos à Sergio Rubens Lupato — CPF 004.619.908-06, pessoa física. (...)

O crédito das despesas de aluguéis esta definido no inciso IV do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 — aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. Portanto só é admitido pagamento à pessoa jurídica. A Receita Federal tem o entendimento, através da emissão de pareceres, de que veículo não corresponde ao conceito de máquinas e equipamentos.

Verifico que a glosa se deu pelo fato de que a despesa seria com pessoa física e a lei somente permite o crédito quando a despesa é com pessoa jurídica e assim sendo mantenho a glosa da despesa com arrendamento de imóvel.

Sobre a despesa com aluguel de veículo a recorrente busca validar a tomada do crédito comparando o aluguel de veículos com o termo “máquinas e equipamentos previsto na lei.

Ocorre que, conforme entendimento na jurisprudência do CARF, ao qual me filio, aluguel de veículos não se equipara a aluguel de máquinas e equipamentos que estão descritos na lei. Observo que no acórdão n.º 3003-000.100, de relatoria do Ilustre Conselheiro Marcos Antônio Borges, que acompanhei, foi enfatizado tal posicionamento, vejamos:

VI Despesas de aluguéis de veículos;

Não restou comprovado que os veículos locados participam efetivamente do processo produtivo ou atende ao critério da essencialidade e relevância, conseqüentemente, as despesas com aluguéis de veículos não podem ser consideradas insumos para fins de apuração de créditos das contribuições, previsto nos art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637 e 10.833/03.

Sustenta ainda a recorrente o enquadramento no inc. IV do mesmo art. 3º, que prevê o crédito sobre as despesas com locação de máquinas e equipamentos. Vejamos:

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

(...)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Aqui, de forma diferente do inc. II, prevê o crédito não só nas atividades diretas do processo produtivo, mas em todas as atividades da empresa. No entanto a previsão legal para o creditamento, se restringe a locação de prédios, máquinas e equipamentos, **não cabendo a extensão pretendida pela recorrente em relação aos veículos**. É incabível o desconto de créditos calculados em relação ao valor incorrido no mês relativo aos aluguéis de veículos, posto não se confundir com o termo “máquinas” utilizados ao longo de toda legislação. (grifei)

Mantenho assim a glosa em relação as despesas com aluguéis de veículos.

Desta feita, nos termos acima expostos, mantenho a glosa sobre os aluguéis de veículos e de imóveis.

111.4.2 - DAS DESPESAS COM TRANSPORTE, PEDÁGIO, COMBUSTÍVEIS E ARMAZENAGEM PORTUÁRIA.

- **Serviços de transporte coletivo** de funcionários prestados pela Jocar Transportes Mirandópolis.

Sobre esse tema a jurisprudência do CARF, a qual me filio, tem decidido que não há previsão de crédito sobre insumos não previstos na lei, conforme a despesa para transporte coletivo de funcionários. Nesse sentido cito o voto do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, no acórdão n.º 3201-006.214, vejamos:

(...)

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre gastos com serviços de transporte de funcionários e com as aquisições de combustíveis e lubrificantes não utilizados diretamente no processo produtivo.

O Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018 também se manifesta sobre o tema firmando o seguinte entendimento:

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

Entendo ser pertinente observar que a despesa aqui tratada esta relacionada ao serviço prestado para transporte de empregados, sendo essa uma despesa que viabiliza a

atividade de mão de obra da empresa e, portanto, não está intimamente ligada ao processo produtivo, bem como não se trata de insumo essencial e relevante para a industrialização do produto fim.

Dentro desse contexto mantenho a glosa das despesas de serviço de transporte coletivo de funcionários.

- Das despesas com pedágio

A despesa com pedágio não está dentro do processo produtivo da empresa, ao meu ver se trata de despesa administrativa, não sendo essencial ou relevante para a atividade fim.

Nesse sentido destaco trecho do voto proferido pelo ilustre conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, vejamos:

Por fim, em relação ao vale pedágio, com razão a decisão recorrida. As despesas com o pagamento de pedágios não são insumos, serviços e nem se configura frete na operação de venda. Trata-se de mera retribuição, pelo direito de passagem, mediante taxa ou tarifa (preço público), a uma autarquia ou uma concessionária de bem público. São ainda desprovidas de autorização em dispositivos legais para o creditamento. (Acórdão n.º 3201-005.016)

Por essas razões entendo por manter as glosas de despesas com pedágios.

- Dos combustíveis utilizados no transporte de insumos e produtos.

O Termo de Verificação fiscal não trata especificadamente de combustível utilizado no transporte de insumos e produtos. Sobre combustível refere-se apenas ao seguinte:

Combustíveis - Aquisição de óleo diesel e gasolina para utilização nos caminhões e máquinas agrícolas e gás liquefeito de petróleo 13 kg.

Ocorre que sobre essa glosa já me pronunciei em tópico anterior e por não ter ocorrido glosa específica sobre transporte de insumos e produtos, deixo de conhecer essa parte do Recurso Voluntário.

- Frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa (intercompany) e das despesas com armazenagens e - Fretes com aquisição de matéria-prima

No que se refere ao frete o Termo de verificação trata de duas glosas, vejamos:

Aluguéis de Veículos PJ - Locação de automóveis Gol e Saveiro da Comercial Germânica Ltda utilizados na área agrícola. Veículos a serviço do refeitório e um semi reboque canavieiro e pagamento de frete de equipamento. (...)

Transporte de Empregados — serviços de transporte coletivo de funcionários prestados pela Jocar Transportes Mirandópolis.

A legislação prevê no art. 3º, inciso IX da Lei 10.833/2003 créditos referentes à armazenagem e frete nas operações de vendas quando o ônus for suportado pelo vendedor, não havendo previsão legal para despesas de embarque em navios e de transporte de funcionários.

As referidas glosas não tem relação alguma com os argumentos recursais, de modo que já tratei delas nos devidos tópicos, conforme se verifica acima.

Nesse contexto não entendo que os argumentos recursais tenham conexão com o que restou consignado no Relatório fiscal que nada falou sobre frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa (intercompany) e das despesas com armazenagens e - Fretes com aquisição de matéria-prima, e sendo assim deixo de conhecer esse ponto do recurso.

Os títulos abaixo foram repetidos pelo recorrente no Recurso Voluntário e por essa razão já os julguei acima, não havendo razões para repetir os meus argumentos.

- “111.2.1 - OS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO PELA RECORRENTE”
- 111.4.3 — DAS GLOSAS SOBRE HERBICIDAS INSETICIDAS
- 111.4.4 — DAS GLOSAS SOBRE MATERIAIS DE LABORATÓRIO, INSUMOS INDUSTRIAIS MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E VEÍCULOS, MATERIAL DE SEGURANÇA E PRETENSA DEPRECIÇÃO

111.4.5 — DA GLOSA SOBRE LUBRIFICANTES E GRAXAS

Sobre essa despesa a fiscalização relatou que:

Aquisições de graxas. Foram glosados os valores de compras de graxas, em razão da Solução de Divergência Cosit 12/2007, onde existe o entendimento de que graxa não é lubrificante.

A referida despesa não foi objeto da impugnação específica da manifestação de inconformidade, de modo que o julgador de piso não julgou a sua pertinência.

Sobre esse tema, a glosa foi realizada porque no entender da fiscalização a graxa não é um tipo de lubrificante, contudo, verifico que a jurisprudência administrativa entende ser a graxa um tipo de lubrificante e por essa razão esta previsto na legislação (art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003)³ o direito a crédito.

Nesse sentido, vejamos destaque do acórdão n.º 9303-004.918 de relatoria do conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

Reconhecemos também o direito ao crédito relativo aos gastos com aquisição de materiais de limpeza, por se tratar de item essencial diretamente ligado à manutenção do processo produtivo, e nas **aquisições de graxa**, por expressa previsão legal (art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), que reconhece tal direito em relação às aquisições de lubrificantes.

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi

Esse também é o meu entendimento e por essa razão reverto a glosa de despesas com lubrificantes.

111.4.6 — DAS GLOSAS SOBRE MATERIAIS PARA ACONDICIONAMENTO – EMBALAGENS

O TVF trata do insumo com a seguinte descrição:

(8) — Materiais para Acondicionamento — container flex (big-bag) polipropileno, lacres e válvulas. Glosados pela aplicação do ar. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 c/c o artigo 8º, I, b e § 4º, I, da Instrução Normativa SRF 404/2004. Essas embalagens não fazem parte do processo produtivo. São utilizadas apenas no transporte, são retomáveis e não são incorporadas ao produto durante o processo de fabricação, portanto sem direito á crédito.

Analisando sob a nova ótica do conceito de insumos, entendo por reverter a glosa da embalagem para transporte porque dá direito ao crédito.

Na jurisprudência administrativa há entendimento no mesmo sentido, conforme se verifica no destaque abaixo do acórdão n.º 3302-006.556, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus:

A recorrente utilizasse ainda de sacarias, sacos, papel extensível, **big bags**, mag bags, bulk liner, injetor, sacas para big bags, paletes, container/contendor flexível, bobinas/filme/filme stretch, etiquetas de papel, formulários e fitas adesivas para afixação nas embalagens, marcadores e tinta específica para impressoras, braçadeiras, caixa de papelão, filmes, fitas, colas, lacres, fios de algodão e poliester, barbante, lonas, papelão.

Como podemos observar, levando em consideração a análise dos documentos juntados aos autos e laudo do IPT, referidos materiais são utilizados como embalagens para transporte e manutenção da qualidade do produto final a ser comercializado pela recorrente.

Destarte, considerando que os materiais aqui relacionados subsumem-se ao atual conceito de insumo, devido sua relevância ao processo de produção da recorrente, necessária se faz a reversão da glosa dos crédito realizada pela fiscalização.

Sendo assim, voto por reverter a glosa com despesas com embalagens para transporte.

111.5 - DO DIREITO AOS CRÉDITOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO

Sobre o tema o Termo de Verificação Fiscal fala que:

No trimestre, a exportação do açúcar produzido, foi feito pela Cosan S/A Industria e Comercio, gerando créditos passíveis de ressarcimento para a Mundial Açúcar e Álcool S/A. Os percentuais aplicados pela empresa foram os mesmos utilizados pela fiscalização.

O Despacho Decisório acrescenta ainda que:

Ressalte-se que, conforme referido termo, **ao crédito solicitado foi somado crédito presumido vinculado a receita de exportação**, que a teor do artigo 8º da Lei nº

10.925/2004 somente pode ser utilizado na dedução da própria contribuição devida, não podendo ser objeto de ressarcimento e compensação com outros tributos administrados pela RFB. Neste sentido, Ato Declaratório Interpretativo nº 15, de 22.12.2005, expedido pela RFB.

Diante dessas informações não há razão para apreciar o Recurso Voluntário quando trata desse tópico, visto que o crédito vinculado à receita de exportação foi aproveitado nos termos do que consta no Despacho Decisório.

IV.- DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

A recorrente requer que seja realizada diligência e/ou perícia, ocorre que no caso dos autos, tal medida mostra-se desnecessária e ainda intempestiva, visto que na fase em que o processo se encontra, caso carecesse de parecer técnico, este deveria ter sido requerido no momento que apresentou a impugnação.

Dispõe o *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972:

“Art. 18. A autoridade julgadora de **primeira instância** determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*.”

Resta claro, portanto, que o requerimento deveria ter sido direcionado ao julgador de primeira instância. Contudo, cabe ainda acrescentar que em processos como o presente, este tem sido o entendimento adotado por esta Turma de Julgamento, conforme decisão a seguir ementada:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.” (Processo nº 10880.653302/2016-46; Acórdão nº 3201-004.221; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 25/09/2018)

Nesse sentido, rejeito o pedido de diligência, pelos motivos acima expostos.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as seguintes glosas: **Herbicidas e Inseticidas, Inseticidas** – Aquisições de herbicidas

Boral e Mitubuzin e inseticida Cotesia Flavipes. Produtos aplicados na lavoura da cana-de-açúcar; **Combustíveis** - Aquisição de óleo diesel e gasolina para utilização nos caminhões e máquinas agrícolas e gás liquefeito de petróleo 13 kg; **Insumos Industriais (produtos químicos utilizados no tratamento de água** para a caldeira e na torre de resfriamento); **Materiais de Laboratórios** (balão de vidro, papel filtro, pipeta, funil, bastão, agulha, copos, algodão, etc) e produtos químicos (ácido clorídrico, cromato de potássio, ácido sulfúrico; **Materiais de Manutenção** peças de caminhões e máquinas agrícolas (freios, válvulas, motores, baterias, engates, transmissões, correias, rolamentos, parafuso, mangueiras, filtros, cabo de aço, molas), **Pneus e Câmaras de Ar e Mão Obra Manut. Pneus** (pneus radiais, pneus de tratores, câmaras de ar e protetores de câmaras de ar), contudo, o aproveitamento do crédito será na medida da depreciação, entendendo que tais dispêndios são passíveis de serem ativados, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal, face ao aumentam da vida útil dos bens; **Uniforme e Materiais de Segurança do Trabalho** (botina); **Lubrificantes E Graxas** (Graxa); **Materiais Para Acondicionamento – Embalagens** - container flex (big-bag) polipropileno, lacres e válvulas.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa