



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.728977/2013-13
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3201-008.417 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de maio de 2021
Recorrentes ANICUNS S A ALCOOL E DERIVADOS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

PROCEDIMENTO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Legítimas as exigências em procedimento fiscal conduzido nos termos da legislação tributária federal, mormente as informações e documentos necessários à conclusão dos trabalhos.

O Auto de Infração lavrado por autoridade competente, com a indicação expressa das infrações imputadas ao sujeito passivo e das respectivas fundamentações, constitui instrumento legal e hábil à exigência do crédito tributário.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. ERROS. MÉRITO. INÉRCIA DO SUJEITO PASSIVO.

Todos os fatos observados pelo Fisco foram cuidadosamente relatados no Termo de Verificação Fiscal construído como parte integrante do auto de infração do qual tomou ciência a autuada e os contestou com fartos argumentos de direito.

Acusação de erros de cálculo e na metodologia de apuração são matérias a serem enfrentadas no mérito, não se caracterizando mácula passível de nulidade do procedimento.

Aquiescência tácita da fiscalização quanto ao pedido de dilação probatória não caracteriza o cerceamento ao direito de defesa, mormente quando o sujeito passivo permanece inerte, quanto às providências solicitadas, até findar o procedimento fiscal.

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

Ano-calendário: 2009

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) **afereição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

PROCESSO PRODUTIVO. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. ETAPA AGRÍCOLA. CUSTOS. CRÉDITO

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no cultivo da cana de açúcar guardam estreita relação de relevância e essencialidade com o processo produtivo das variadas formas e composição do álcool e do açúcar e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. PROVA

Os serviços e bens utilizados na manutenção de veículos, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos, apenas quando efetivamente comprovados com documentação hábil.

Incumbe ao contribuinte fazer prova dos créditos que entende legítimos com a apresentação dos documentos que lhe conferem o direito, conforme prescrito na legislação.

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos não se encartam no conceito de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constitui entrada de recursos passíveis de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

PIS/PASEP. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para: (1) excluir da base de cálculo das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins a parcela relativa às subvenções do ICMS como crédito presumido, quer sejam investimento ou custeio; (2) conceder o direito ao crédito do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos sobre os gastos nas aquisições de

bens utilizados nas etapas de produção (fase agrícola) e industrial, aplicados nos centros de custos a seguir relacionados e que constam da planilha de folhas nºs 5.654 a 6.281, desde que não possuem vedações materiais previstas na legislação de regência, em especial nas Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03 e nas regras que tratam de depreciação e sua contabilização, observando ainda, as anotações na última coluna da referida planilha: Adequação Nova Hidratação Caldeira; Aquecedores de Caldo; Armazenagem Açúcar; Borracharia; Caixas da Evaporação; Caldeira/Calderaria; Caminhão canavieiro; Caminhões de Apoio; Caminhonetas/Utilitários; Carregadeira Cana; Carregadeiras; Centrifugação; Cobridor Cana; Colhedora Cana; Condensador Barométrico do Vácuo; Conservação de Cercas; Destilaria; Dique; Distribuidora; Empacotamento/Carregamento; Ensaque; Evaporação; Filtração; Geração e Distribuição de Vapor; Grades; Hidro Holl; Irrigação; Laboratório de Óleo; Laboratório Industrial; Manutenção Elétrica; Manutenção Mecânica; Moagem Cana; Motobombas / Motor Bomba; Motoniveladora; Oficina Mecânica; Pá Carregadeira; Pré-Evaporador; Reboques canavieiros; Sulcador e Trator leve/pesado/médio.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Hélcio Lafetá Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da Resolução deste Colegiado, nº 3201-001.138, sessão de 02/02/2018, que converteu o julgamento em diligência, que transcrevo, a seguir:

[...]

Trata-se de autos de infração em face da pessoa jurídica ANICUNS S.A. ALCOOL E DERIVADOS, referentes aos meses de janeiro a dezembro do ano de 2009, para exigência de Cofins e de contribuição para o PIS, nos montantes (incluídos multa de ofício e juros de mora) de R\$ 20.298.861,38 e R\$ 4.395.439,26, respectivamente.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

No Relatório Fiscal de fls. 4.042/4.046, informa a autoridade fiscal que, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 006, solicitou ao contribuinte que elaborasse um mapa dos tributos PIS e COFINS não-cumulativos, no qual vinculasse as contas dos balancetes mensais com as respectivas fichas e linhas dos DACON, especificando o código e a descrição da conta e os valores que compuseram as respectivas linhas dos DACON.

Aduz que, a despeito de intimado e reintimado, o contribuinte não demonstrou a vinculação entre as contas da escrita contábil e os créditos pleiteados nos DACON.

Informa que intimou o contribuinte a apresentar as notas fiscais originais de aquisição de cana de açúcar dos meses de maio/09, agosto/09 e outubro de 2009 e a apresentar documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores relativos aos efetivos pagamentos desses custos informados nos DACON.

Esclarece que, com os comprovantes de pagamento aos fornecedores de cana de açúcar entregues pelo contribuinte, elaborou planilha (fls 3.137/3.192) denominada "Listagem de Recibos de Pagamento e Controle dos Pagamentos por NF/Fornecedor até o Mês da Emissão da Nota Fiscal Correspondente" discriminando todos os comprovantes de pagamento fornecidos pelo contribuinte.

Aduz que constatou, na escrita contábil, que a empresa realiza adiantamentos para fornecedores e posteriormente emite notas fiscais englobando vários pagamentos, inclusive referentes a adiantamentos que foram realizados posteriormente a emissão da nota fiscal. Assim, considerou como efetivo pagamento de cada nota fiscal a soma dos recibos de pagamentos apresentados pelo contribuinte e que estão datados até a data da emissão respectiva nota fiscal.

Informa que, na referida planilha de fls. 3.137/3.192, estão discriminados todos os comprovantes de pagamento fornecidos pelo contribuinte e demonstrado o somatório dos adiantamentos realizados para cada fornecedor até a data da emissão da nota fiscal. Com esses dados elaborou outra planilha denominada "Comparativo entre NF Emitida por Fornecedor de Cana de açúcar x Soma Recibos ate o Mês da Emissão da Respectiva Nota Fiscal" (fls. 3.195/3.199) na qual foram comparados os valores demonstrados pelo contribuinte na planilha "Relação de Notas de Entrada de Cana para Industrialização-2009" com os valores de pagamentos efetivamente comprovados.

Esclarece que os valores comprovados na aquisição de cana de açúcar que a Fiscalização utilizou para o cálculo do crédito presumido na aquisição de insumos vegetais são aqueles demonstrados na planilha de fl. 3.200.

Informa que intimou o contribuinte a prestar esclarecimentos sobre os créditos lançados na linha 10 (Sobre bens do Ativo Imobilizado com base no valor de aquisição ou construção) das Fichas 06A e 16A dos DACON e a apresentar planilha demonstrativa onde fossem discriminados os bens do ativo imobilizado que compuseram esses valores, os respectivos valores de aquisições, as datas de aquisições, o percentual mensal descontado relativo a cada bem e o somatório mensal.

Como o contribuinte não atendeu à solicitação fiscal, informa a autoridade fiscal promoveu a glosa desses créditos.

Por outro lado, conforme já destacado, como o contribuinte, a despeito de intimado e reintimado, não demonstrou a vinculação entre as contas da escrita contábil e os créditos pleiteados nos DACON, a Fiscalização apurou esses créditos com base nos registros das notas fiscais no SPED FISCAL que o contribuinte disponibilizou no sitio da Receita Federal.

Informa, por fim, o autuante:

“As notas fiscais de entrada, oriundas do SPED FISCAL, se encontram em planilha das folhas **3394/3959**. As notas fiscais que foram consideradas para efeito de apuração dos créditos de Pis e Cofins não-cumulativo encontram-se nessa planilha com o resumo destacado em amarelo. Nas planilhas das **folhas 3960 a 3971** constam os resumos mensais, por CFOP, das entradas de produtos/serviços em 2009. Destacamos que os valores das notas fiscais utilizadas no cálculo dos créditos Pis/Cofins foram aqueles valores limitados aos créditos pleiteados e declarados na DACON/2009.

Em razão do contribuinte haver optado pelo Regime Especial de Pagamento e Apuração do Pis e Cofins sobre Combustíveis em 01/10/2008 (**fls 3393**), para o cálculo do volume de álcool dessas contribuições, e pelo motivo do SPED FISCAL do contribuinte não disponibilizar a unidade de medida de volume e a quantidade de volume vendida de álcool, essa fiscalização utilizou para o cálculo do volume as notas fiscais eletrônicas obtidas no sitio da Secretaria da Receita Federal do Brasil. A relação das notas fiscais

eletrônicas de saídas de álcool se encontra na planilha das folhas **3363/3391** e o resumo mensal do volume e valor das vendas se encontra na planilha da folha **3392**.

A receita de vendas de açúcar e demais produtos, exceto o álcool, foi apurada conforme planilha fls **3361**, elaborada com valores transcritos da escrituração contábil digital transmitida pelo contribuinte ao ambiente SPED, conforme balancetes do ano-calendário 2009 (fls **3202/3314**). Constatamos que o contribuinte não incluiu em suas receitas para o cálculo do Pis e Cofins o Crédito Outorgado do ICMS que consta nos balancetes, e especificamente no razão conforme folha **3360**.

Em razão de glosa de créditos do Pis e Cofins não-cumulativos, referentes aos anos-calendário 2007 e 2008, e constantes nos processos de números 10120.726.848/2012-00 (2007) e 10120.732.0.4/2012-31(2008) e 10120.725.916/2013-96 (2008), o contribuinte não possuía em janeiro de 2009 qualquer crédito anterior do PIS/COFINS não-cumulativo em relação aos créditos do mercado interno, exportação e presumido.

(...)

Não constam nos sistemas eletrônicos da Secretaria da Receita Federal pagamentos para o Pis e Cofins para o ano 2009.

As planilhas de cálculo do Pis não-cumulativo se encontram das **folhas 3973/3996** e da Cofins não-cumulativa nas **folhas 3997/4020**.

Os valores lançados de neste auto de infração referentes a Pis e cofins se encontram especificamente nas planilhas denominadas PIS Resumo (fls **3993/3996**) e COFINS Resumo (fls **4017/4020**).”

II. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos autos de infração em 26/12/2013, a contribuinte, irressignada, apresentou, em 24/01/2014, a impugnação de fls. 4.058/4.070.

1. Da preliminar de nulidade por exigência de mapa

Em preliminar, alegou a suplicante, em síntese, que a solicitação de mapas e planilhas não se encontra prevista no ordenamento jurídico, razão pela qual a sua exigência vicia o auto de infração de nulidade, por se tratar de transferência de ônus do trabalho da auditoria fiscal para o fiscalizado.

2. Da preliminar de nulidade por cerceamento de defesa

Ainda em preliminar, sustentou a impugnante que a descrição do auto de infração não permite ao contribuinte identificar a origem do crédito tributário, impossibilitando por completo o exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa.

Assevera que a Fiscalização apenas apontou os procedimentos de intimação ocorridos durante o período de auditoria, deixando de descrever a maneira pela qual efetuou a composição da base de cálculo dos tributos de PIS e COFINS lançados.

3. Do Mérito

No mérito, sustenta a impugnante, resumidamente:

3.1. Do erro na apuração da base de cálculo das contribuições incidentes sobre as vendas de álcool anidro e álcool hidratado

Alega a contribuinte que o agente fiscal cometeu equívocos na apuração da base de cálculo, pois nela teria incluído, indevidamente, vendas para entrega futura e saídas de mera remessa. Elabora tabelas comparativas para demonstrar a base de cálculo correta.

Aduz que:

“(…) A fiscalização não separou as notas classificadas no CFOP 5652/6652 (Venda de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento "interno e interestadual"), não as distinguindo as "vendas diretas" das "REMESSA DAS VENDAS DE ENTREGA FUTURA", que são classificadas no mesmo CFOP (5652/6652), trazendo, assim, prejuízo ao contribuinte e cobrando os tributos em duplicidade, haja vista que a empresa já calculou antecipadamente na nota de VENDA PARA ENTREGA FUTURA os devidos tributos, de forma antecipada (...)”

3.2. Da indevida utilização do crédito outorgado de ICMS na base de cálculo das contribuições

Sustenta a impugnante que, apesar de constar como crédito na contabilidade das empresas, o valor recebido a título de crédito outorgado de ICMS não representa um ingresso de receitas, muito menos faturamento, o que não o qualifica como valor a integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Cita precedentes do TRF/4ª Região que teriam encampado esse entendimento.

3.3. Do erro da Fiscalização no cálculo da proporção entre açúcar e álcool

Assevera a contribuinte que, além da proporção aplicada não fechar em 100%, o valor percentual aplicado ao açúcar é inferior ao cálculo correto. Elabora planilha demonstrativa.

3.4. Do erro da Fiscalização em relação às despesas com fornecedores de cana de açúcar Nesse item, alega que a Fiscalização jamais poderia confundir fluxo de caixa (que consiste no adiantamento ou pagamento aos fornecedores de cana) com direito tributário aos créditos das Notas Fiscais de entrada de cana de açúcar, sendo, portanto, ilegal a glosa do crédito do contribuinte.

3.5. Da glosa indevida de créditos referentes a serviços utilizados como insumos

Nesse item, assevera a impugnante que, como não há livro próprio para lançamentos das notas de serviço, estas não estarão no registro de entrada de mercadoria.

Alega, assim, que a Fiscalização se equivocou ao desprezar a informação (serviços utilizados como insumos), pelo fato de não estar vinculada aos CFOP de entrada.

3.6. Da glosa indevida de créditos referentes a despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica

Neste item, a suplicante reitera o equívoco da Fiscalização ao promover a glosa de créditos com despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, uma vez que tais dispêndios não estão registrados no livro de entrada de mercadoria.

3.7. Da glosa indevida de créditos referentes a bens utilizados como insumos

Nesse item, assevera a impugnante:

“A fiscalização não considerou as entradas de PECAS demonstradas nos relatórios próprios da fiscalização (Fl.3394/3959) por estarem classificadas no CFOP 1556/2556 - COMPRA DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO, apesar destes materiais estarem nesta classificação como rege o Regulamento do ICMS, a fiscalização não deveria utilizar desta legislação para a apuração do PIS e COFINS.

Neste ponto, tome-se como exemplo o mês de janeiro de 2009 em que o item 01 da ficha citada acima as fls. 3977 revela que o ilustre fiscal se equivocou ao utilizar apenas

o crédito de óleo lubrificante no valor de R\$ 197.935,50 e R\$ 4.500,00 de insumos, quando, na realidade deveria ter utilizado R\$ 1.043.845,62, valor este que se refere a totalidade dos bens utilizados como insumo. Ora, seria desarrazoado, imaginar-se que uma indústria do porto da contribuinte utilizaria apenas R\$ 4.500,00 de insumos, sendo certo que a fiscalização desprezou, ao arripio da lei, outros insumos, dentre eles, por exemplo, PARTES E PEÇAS!!!”

Requer, ao final, no caso de não acolhimento de suas razões de defesa, o sobrestamento do julgamento da presente impugnação, a fim de se aguardar o resultado do julgamento das impugnações aos demais autos de infração que lhe foram imputados referentes a períodos anteriores, tendo em vista a existência de saldo de créditos acumulados.

Nesse cenário, considerando que (1) a auditoria consistiu no cotejo entre as informações obtidas com base nos registros das notas fiscais no SPED FISCAL e aquelas prestadas pela contribuinte nos DICON; (2) desse cotejo foram produzidas as diversas planilhas que subsidiaram o lançamento fiscal; (3) impugnando o feito, a contribuinte contestou o trabalho fiscal tanto no que tange à apuração das bases de cálculo das aludidas contribuições sociais, como no que se refere à apuração das bases de cálculo dos créditos das contribuições, no regime não-cumulativo.

Este mesmo Relator propôs, naquela oportunidade (30/05/2014), a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal diligenciante adotasse, dentre outras, as seguintes providências: (1) examinasse a alegação apresentada pela contribuinte em sua peça de impugnação, **de erro na apuração da base de cálculo das contribuições incidentes sobre as vendas de álcool anidro e álcool hidratado (item 3.1 retro)**, manifestando-se conclusivamente sobre a procedência das referidas alegações; (2) no caso de parecer favorável ao contribuinte, ainda que em parte, elaborasse novo demonstrativo analítico da composição das bases de cálculo das aludidas contribuições sociais; (3) examinasse a alegação apresentada pela contribuinte em sua peça de impugnação, **de glosa indevida de créditos referentes a bens utilizados como insumos** (item 3.7 desta resolução), manifestando-se conclusivamente sobre a procedência das referidas alegações; (4) no caso de parecer favorável ao contribuinte, ainda que em parte, elaborar novo demonstrativo da composição das bases de cálculo dos créditos das aludidas contribuições sociais.

Na fase de diligência, a autoridade fiscal elaborou o Relatório Fiscal de Diligência de fls. 4.613/4.616, no qual resume os procedimentos adotados a partir das alegações apresentadas pela contribuinte em sua peça de defesa.

No que tange ao tema das divergências de base cálculo na vendas de álcool anidro e hidratado, o agente fiscal informa que analisou as notas fiscais eletrônicas de venda de combustíveis constantes no SPED nota fiscal eletrônica e que constatou que entre as notas fiscais eletrônicas de venda existem notas de vendas com os códigos CFOP 5652/6652 e notas fiscais de simples remessa com os mesmos códigos CFOP 5652/6652.

Conclui o agente fiscal que procedem em grande parte as alegações da impugnante, restando pequenas divergências entre o cálculo do volume apresentado pelo contribuinte e o volume calculado pelo Fisco na fase de diligência, conforme quadro da fl. 4153.

Já no que se refere ao tema da glosa de créditos referentes a bens utilizados como insumos, a autoridade fiscal consignou que a contribuinte foi intimada a demonstrar, em relação a cada nota fiscal utilizada para apurar a base de cálculo do crédito do PIS não-cumulativo, qual insumo/serviço foi utilizado na produção; em que etapa da produção o bem/serviço foi utilizado; de que maneira o produto/serviço foi utilizado; em qual conta contábil foi escriturado o valor da nota fiscal; e em qual rubrica do Dicon foi registrado o crédito referente a respectiva nota fiscal.

Informou o agente fiscal que, até a data de elaboração do relatório, a contribuinte não apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal.

A seguir destaca o Auditor-Fiscal o procedimento adotado na diligência:

Nesta fase de diligência fiscal, quanto aos créditos relativos aos bens utilizados como insumos, inserimos nas planilhas que listam as notas fiscais de entrada Sped Fiscal (fls 3394 a 3959 deste processo), a coluna 'Histórico', nas quais descrevemos, segundo entendimento desta fiscalização, as utilizações dos bens adquiridos pelo contribuinte, e destacamos na cor azul aqueles insumos que são passíveis de gerar crédito do Pis/Cofins não-cumulativos. As planilhas alteradas constam nas folhas 4 186/4599 A classificação da aplicação dos bens utilizados como insumos foi realizada por esta fiscalização em razão do contribuinte não haver atendido as solicitações de esclarecimento contidas no Termo de Intimação Fiscal nº 20, de não haver apresentado o mapa demonstrativo do Pis/Cofins não-cumulativos e de haver apresentado os arquivos magnéticos das notas fiscais com a ausência da maioria dos códigos NCM e de suas respectivas descrições.

(...)

Observamos nas planilhas que a maioria das aquisições do contribuinte se referem as partes e peças aplicadas em caminhões/máquinas e implementos utilizados na área agrícola. Por não fazerem parte do processo industrial de fabricação do álcool e do açúcar essas aquisições não podem compor as bases de cálculos dos créditos do Pis e da Cofins não-cumulativas.

Em relação as entradas de mercadorias, especificamente quanto à constituição dos Créditos na Aquisição de Mercadorias/Serviços, as planilhas retificadas por esta fiscalização na fase de diligência, referentes ao ano-calendário 2009, estão contidas nas folhas 4186 a 4599 deste processo. Nessas planilhas, na coluna histórico, as notas fiscais são classificadas de acordo com a sua utilização e as notas fiscais que, segundo o entendimento desta fiscalização, listam insumos que foram utilizados no processo fabril estão destacadas em azul.

Ao final, em relação aos bens utilizados como insumos, elabora resumo comparativo com os valores mensais encontradas na fase de Fiscalização e os valores encontrados na fase de diligência.

Propõe, então, o restabelecimento parcial dos créditos de Cofins e de contribuição para o PIS objeto de glosa fiscal.

Cientificado do relatório fiscal, o sujeito passivo apresentou a manifestação de fls. 4.622/4.635, por meio da qual suscita, em síntese, o seguinte:

- (1) os autos de infração padecem de vício de motivação, pois deixar de fornecer mapa não é infração, nem gera a glosa de créditos;
- (2) também vicia os autos de infração, por ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, a falta de clareza e precisão na descrição da origem do crédito tributário;
- (3) são nulos os cálculos elaborados pelo agente fiscal na fase de diligência, pois, na apuração dos créditos de PIS e Cofins, a Fiscalização considerou as datas de emissão das notas fiscais, em vez de considerar as datas de entrada das notas fiscais, com base no livro de entrada de notas fiscais;
- (4) na hipótese de não ser reconhecida a nulidade apontada, hão de ser executadas novas diligências, inclusive com a dilação de prazo para apresentação de toda a documentação, em face da impossibilidade de a empresa atender à intimação fiscal no prazo concedido na diligência (30 dias), mormente porque o levantamento envolve outros períodos

também objeto de glosa fiscal (outros processos), alcançando, assim, os meses de julho de 2007 a dezembro de 2009;

(5) houve equívoco da Fiscalização ao promover a glosa de créditos com (a) serviços utilizados como insumos; e (b) despesas de alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, uma vez que tais dispêndios não estão registrados no livro de entrada de mercadoria;

(6) o conceito de insumo para fins de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins deve contemplar todos os custos de produção e despesas operacionais que recaíram sobre o contribuinte na fabricação de seus produtos e na prestação de serviços (reitera as alegações constantes da peça de impugnação de que o agente fiscal deixou de considerar créditos de diversas naturezas, informados nos Dacon); e (7) tanto o CARF quanto o STJ já se posicionaram no sentido de que a legislação das mencionadas contribuições sociais tem conceito próprio de insumos, diferenciando-se daquele previsto na legislação do IPI, bem como daquele adotado na legislação do Imposto de Renda.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF, por intermédio da 2ª Turma, no Acórdão n.º 03-70.305, sessão de 01/04/2016, julgou parcialmente procedente a impugnação do contribuinte e recorreu de ofício da parte exonerada. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VENDAS DE ÁLCOOL ANIDRO E HIDRATADO.

Acolhe-se o resultado de diligência que examina notas fiscais apresentadas em sede de impugnação e promove a exclusão dos valores referentes às notas fiscais de simples remessa de CFOP 5652 e 6652 e a inclusão dos valores referentes às notas fiscais de simples faturamento de CFOP 5922 e 6922, na apuração da base de cálculo da Cofins.

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO OUTORGADO DE ICMS.

Os valores contabilizados a título de crédito outorgado de ICMS sujeitam-se à incidência da Cofins, tendo em vista a universalidade de conceito de receita insculpida nos arts. 1º, §§1º e 2º das Leis n.º e 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE CANA DE AÇÚCAR. APROVEITAMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

O atraso no pagamento ou mesmo a falta deste não impede a apropriação, pela pessoa jurídica, dos custos efetivamente incorridos, que deve adotar o regime de competência.

Em harmonia com esse regime, a legislação da Cofins dispõe que os créditos serão determinados aplicando-se a respectiva alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.

É dever do sujeito passivo manter o controle de todas as operações que influenciem a apuração do valor devido a título de Cofins no regime não-cumulativo, bem assim dos respectivos créditos a serem deduzidos, cabendo-lhe a exibição das notas fiscais de

aquisição de bens e serviços que impactaram a apuração dos créditos, sob pena de glosa por parte da Fiscalização.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO A CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

Para fins de apuração de créditos de Cofins, consideram-se insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, bem como os serviços prestados, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS o decidido em relação à Cofins exigida de ofício a partir da mesma matéria fática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A **parte exonerada** refere-se (i) à redução da base de cálculo do PIS e da Cofins referentes às vendas de álcool anidro e hidratado, consoante demonstrativo de fl. 4.153; e (ii) o restabelecimento dos valores informados pela contribuinte a título de crédito presumido nas atividades agroindustriais, consignados na linha 12 da Ficha 25B dos Dacon mensais no ano de 2009.

Cientificada da decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário no qual consigna suas razões de irrisignação.

Suscita preliminarmente a **nulidade do auto de infração** pelos motivos que alega:

- 1 - Exigência de mapa e planilha de excel;
- 2 - Cerceamento do direito de defesa por afronta aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, que consubstancia:
 - 2.1 - No erro de cálculo decorrente do erro de classificação de competência; e
 - 2.1 - Na necessidade da dilação do prazo para apresentar toda documentação exigida pela fiscalização.

No **mérito**, repisa alguns argumentos da impugnação não acolhidos na decisão relativos a:

- 1 – Glosas indevidas de créditos;
- 2 – Glosa dos créditos dos períodos anteriores;
- 3 – Não sujeição do crédito outorgado à COFINS.

Requer ao final, provimento para:

- (i) Declarar a nulidade do auto de infração em razão da ausência de apresentação de mapa solicitado pela fiscalização não constituir infração e por cerceamento do direito de defesa, e acaso não atendido o pleito de nulidade;
- (ii) Julgar improcedente o auto de infração;
- (iii) Declarar a ilegalidade da glosa efetuada nos créditos, reconhecendo-se a apuração contábil e fiscal posterior;

(iv) Reconhecer a utilização do conceito de insumos nos termos da jurisprudência do CARF e STJ, quanto às despesas com peças de caminhões, máquinas e implementos utilizados na área agrícola;

(v) Reconhecer a expurgação dos custos referentes apenas ao produto açúcar dos percentuais de proporção entre as receitas de açúcar e álcool produzidos pela contribuinte.

[...]

É o relatório.

No julgamento de 02/02/2018, esta Turma resolveu convertê-lo diligência por intermédio da Resolução nº 3201-001.138, na matéria que se discutia o direito ao creditamento nas aquisições de insumos e determinadas despesas com base nas leis da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins em razão da divergência de entendimentos com base nas teses defendidas pelos Fisco e contribuinte em face do entendimento que prevalecia no Colegiado.

Assim, houve por bem elaborar quesitos para nortear a diligência a ser conduzida pela Unidade Preparadora, conforme excertos do voto, a seguir reproduzido:

Diante de tudo ante exposto e considerando que as informações consignadas nas planilhas das notas fiscais em que a fiscalização procedeu à análise do direito creditório não contém informações suficientes para apurar com absoluta certeza as despesas que se enquadram no rol das que permitem o aproveitamento do crédito de PIS e Cofins, proponho a realização de diligência à unidade de origem para que se cumpra as solicitações a seguir:

1. Intimar o contribuinte para que no prazo inicial de 30 (trinta) dias, dilatado uma vez por igual período, e a partir da planilha elaborada pela fiscalização às folhas 4.186 a 4.599, cujo histórico é descrito como "PEÇAS CAMINHÕES/MAQUINAS AGRICOLAS/IMPLEMENTOS", cumpra os quesitos:

1.1 Comprovar que a aplicação do insumo - bem ou serviço - foi em veículo, máquina ou implemento utilizado na atividade (fase/etapa) agrícola;

1.2 Comprovar que no caso de bem, não se trate de item registrado no ativo imobilizado;

1.3 Comprovar que o fornecedor do bem ou o prestador do serviço é pessoa jurídica domiciliada no País

1.4 Relacionar as informações comprobatórias em quadro/planilha editável que permita à autoridade fiscal aferir a veracidade, em especial dos valores consolidados;

1.5. Indicar os documentos e livros (folhas) que sustentam as informações apresentadas;

2. A Unidade de origem elabore Relatório e reproduza o demonstrativo apresentado pela contribuinte incluindo coluna indicando o cumprimento ou não dos quesitos "1.1", "1.2" e "1.3", com as observações que se fizerem pertinentes;

3. Indicar, se houver, as despesas relacionadas que incidem nas vedações ao aproveitamento do crédito das Contribuições previstas nos art. 3º, § 2º, I e II, § 3º, I e II da Lei 10.833/03 e 10.637/02;

4. Dar ciência do relatório de diligência e do demonstrativo com as informações/observações inseridas para que a contribuinte, no prazo de 30 (trinta) dias, improrrogáveis, manifeste-se exclusivamente acerca do objeto da diligência.

5. Devolva-se o processo devidamente instruído.

Portanto, voto pela CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a unidade de origem dê prosseguimento no sentido de atender aos quesitos ante elaborados.

Em cumprimento à diligência, a Unidade Preparadora elaborou Relatório do qual se extrai as conclusões acerca dos quesitos formulados na Resolução:

Quesito 1.1 - Comprovar que a aplicação do insumo - bem ou serviço - deu-se em veículo, máquina ou implemento utilizado na atividade (fase/etapa) agrícola;

Durante o curso da diligência fiscal- CARF, em resposta à intimação fiscal, o contribuinte disponibilizou planilhas nas quais relacionou as notas fiscais de insumos/serviços utilizados na área agrícola/industrial, detalhando as descrições das mercadorias/serviços, os locais de suas aplicações, os históricos e centros de custos, porém, não apresentando para a maioria dos lançamentos os correspondentes códigos de centros de custos.

Esta fiscalização extraiu no sistema SPED a Escrituração Contábil Digital 2009 - ECD da pessoa jurídica Anicuns Álcool S/A (recibo de extração nas fls. 5.457 a 5.462), e comparou os lançamentos do diário/razão com as informações contidas nas planilhas de notas fiscais apresentadas pelo contribuinte.

Analisando os documentos apresentados, esta fiscalização, por amostragem, não obteve êxito em correlacionar as notas fiscais de insumos descritas com os correspondentes centros de custos contidos nos livros Diário/Razão.

Quesito 1.2 - Comprovar que no caso de bem, não se trate de item registrado no ativo imobilizado;

Esta fiscalização analisou as planilhas apresentadas pelo contribuinte e excluiu os itens correspondentes aos insumos com características de imobilizado, seguindo os critérios de descrições/históricos e valores apresentados pelo contribuinte;

Quesito 1.3 - Comprovar que o fornecedor do bem ou prestador do serviço é pessoa jurídica domiciliada no País;

Através dos livros de entradas e dos CNPJs descritos nas planilhas fornecidas pelo contribuinte, verificamos que os fornecedores são pessoas jurídicas domiciliadas no País;

Quesito 1.4 - Relacionar as informações comprobatórias em quadro/planilha editável que permita a autoridade fiscal aferir a veracidade em especial os valores consolidados;

Com os dados fornecidos pelo contribuinte não foi possível vincular as notas fiscais de insumos com as informações contidas nos livros Razão e Diário da Escrituração Contábil Digital.

Quesito 1.5 - Indicar os documentos e livros (folhas) que sustentam as informações apresentadas;

Nas planilhas foram indicados alguns centros de custo, não indicando documentos e livros (folhas);

No processo administrativo fiscal digital nº 10120.728977/2013-13 (e-processo) foram anexadas as planilhas originais (fls. 5.464 a 5.653) entregues pelo contribuinte e planilhas elaborados por esta fiscalização (fls. 5.654 a 6.281) com base nas planilhas

originais do contribuinte. Nessas planilhas estão descritos para cada nota fiscal de insumo o atendimento ou não dos quesitos solicitados.

Assim encerramos esta diligência fiscal relativa a este processo administrativo fiscal anual-calendário 2009 e enviamos este Relatório Fiscal para a ciência do contribuinte via postal, com aviso de recebimento, para que ele se manifeste no prazo de 30(trinta) dias, se for o caso.

O contribuinte manifestou-se quanto ao conteúdo do relatório fiscal, abordando cada uma das conclusões aos quesitos, conforme excertos a seguir:

Quesito 1.1 - Comprovar que a aplicação do insumo - bem ou serviço - deu-se em veículo, máquina ou implemento utilizado na atividade (fase/etapa) agrícola:

[...]

24. [...] as informações dos centros de custos não estão discriminadas nos livros Diário/Razão, como quer fazer crer a fiscalização.

25. Tal informação é gerenciada internamente através de sistemas próprios de controle de estoques da empresa e de requisição de materiais adquiridos para os diversos fins de utilização que as mercadorias possam oferecer.

[...]

27. O contribuinte logrou êxito em demonstrar para a fiscalização os relatórios de centros de custos (págs. 2.506 a 6.194), nos quais consta o n.º da requisição ao setor de Almoxarifado.

28. Na referida requisição ao setor de Almoxarifado é informado, no momento da saída dos insumos do estoque, para qual Centro de Custo está sendo distribuída aquela determinada peça e/ou mercadoria.

29. Desta feita, o controle dos centros de custos é uma ferramenta interna de uso da empresa que foi prontamente apresentada à fiscalização, com vistas a dirimir as dúvidas que ainda persistiam, mesmo ela tendo em sua posse os livros de Entradas de notas, com os respectivos lançamentos fiscais e a relação das Notas fiscais, com todos os dados ali fornecidos, tais como, mas não se limitando a data de emissão, CNPJ, Valor, Quantidade, Relação das mercadorias.

30. Por tal razão, não é procedente o argumento de que não teriam sido apresentados pelo contribuinte os correspondentes códigos de centros de custos para a maioria dos lançamentos.

31. O conjunto de requisições apresentados pelo contribuinte é a prova material da destinação dada aos insumos no momento da saída do estoque, sendo possível identificar com exatidão para qual Centro de Custo está sendo distribuída aquela determinada peça e/ou mercadoria.

32. Desta feita, considerando que o processo administrativo fiscal deve ser pautado pela busca da verdade material, tendo o contribuinte juntado aos autos prova suficiente da correlação entre as notas fiscais de insumos descritas com os correspondentes centros de custos, não de ser acolhidos as planilha com as informações de utilização das Peças/Mercadorias nos Bens de Uso e Consumo da empresa; e os relatórios retirados dos sistemas de controle da empresa de requisições de materiais, informando aonde foram empregadas as peças e mercadorias por centro de custo e por Equipamento, de modo a afastar as glosas promovidas pela fiscalização.

Quesito 1.2 - Comprovar que no caso de bem, não se trate de item registrado no ativo imobilizado

[...]

36. As glosas efetuadas pela fiscalização referente ao ITEM – IMOBILIZADO do ano de 2008 no valor de R\$ 512.277,20, em verdade, tratam-se de aquisições de peças para Uso e Consumo lançadas no Livro Registro de Entradas com os CFOPs 1556 e 2556, conforme quadro abaixo:

[...]

37. Desta feita, os itens acima classificados, **não podem ser classificados como Imobilizado**. Segue em anexo cópia do livro em PDF (Doc. 01) e das Notas Fiscais de aquisição das mercadorias (Doc. 02), para amparar as informações acima indicadas.

38. Portanto, é inadequada a medida tomada pela fiscalização de glosar os créditos de partes e peças tomados pelo contribuinte ao argumento de que seriam imobilizados.

Quesito 1.3 - Comprovar que o fornecedor do bem ou prestador do serviço é pessoa jurídica domiciliada no País

39. Considerando que através dos livros de entradas e dos CNPJs descritos nas planilhas fornecidas pelo contribuinte, a fiscalização verificou que os fornecedores são pessoas jurídicas domiciliadas no país, o contribuinte não apresenta nenhuma manifestação em sentido contrário.

Quesito 1.4 - Relacionar as informações comprobatórias em quadro/planilha editável que permita a autoridade fiscal aferir a veracidade em especial os valores consolidados

40. A autoridade alega que não foi possível vincular as notas fiscais de insumos com as informações contidas nos livros Razão e Diário da ECD.

41. Em autuação correlata, a fiscalização alegou que as planilhas apresentadas pelo contribuinte são referentes aos anos-calendários de 2011, 2012 e 2013 e o objeto da diligência fiscal é o ano-calendário de 2009.

42. A manifestação quanto ao presente quesito remete à leitura da resposta formulado quanto ao Quesito 1.1, tendo em vista que os relatórios por centro de custos se apresentam como ferramentas de rígido **controle de estoques** (entradas e saídas) das mercadorias dentro da empresa.

43. Ora, a fiscalização desconsiderou as planilhas apresentadas pelo contribuinte por serem referentes aos anos-calendários de 2011, 2012 e 2013, enquanto o objeto da diligência fiscal é o ano-calendário de 2009.

44. Ocorre que uma mercadoria adquirida no ano de 2009, logo com entrada registrada no ano de 2009, não necessariamente foi utilizada dentro desse mesmo ano.

45. Trata-se de consolidado grupo comercial do setor agroindustrial que realiza aquisições de mercadorias em larga escala com vistas a manter seus estoques ativos.

46. Por este motivo, não pode a fiscalização simplesmente dispensar a prova material carreada aos autos pelo contribuinte ao argumento de que a entrada do insumo se deu no exercício de 2009 e que a utilização do insumo não poderia ter se concretizado nos anos seguintes (2011, 2012 e 2013).

47. Não há respaldo legal para se chegar a tal conclusão. Trata-se de presunção desmedida, tendo em vista que a saída do bem do estoque não necessariamente ocorrerá no mesmo exercício em que se registrou a entrada do bem.

48. Pelo exposto, considerando que o processo administrativo fiscal deve ser pautado pela busca da verdade material, tendo o contribuinte relacionado as informações comprobatórias em planilha editável que permite à autoridade fiscal aferir a veracidade, em especial dos valores consolidados, de modo a afastar as glosas promovidas pela fiscalização.

Quesito 1.5 - Indicar os documentos e livros (folhas) que sustentam as informações apresentadas

49. Quanto ao cumprimento do quesito 1.5 (indicar documentos e livros (folhas) que sustentam as informações apresentada), a fiscalização alega que nas planilhas foram indicados alguns centros de custo, mas não foram indicados documentos e livros (folhas).

50. Ocorre que em resposta ao termo de Intimação Fiscal, foram apresentados arquivos em TXT contendo os livros fiscais de entrada das notas fiscais relacionadas na planilha contendo todas as informações fiscais dos documentos nos anos de 2007 a 2009 (Doc. 03).

51. Além de serem informados os centros de custos na planilha, também foram anexados os relatórios por centro de custo, nos quais se discrimina cada mercadoria utilizada, o local da aplicação (Máquina/Equipamento), bem como o centro de custo que solicitou a peça ou equipamento.

52. Vide a seguir modelo do relatório que demonstra o Centro de Custo, os produtos (peças, equipamentos, máquinas) requisitados, com quantidade, que foi apresentado à fiscalização em planilha excel dos anos de 2011, 2012 e 2013, nas quais estão descritas as aplicações das peças, máquinas e equipamentos de caminhões e Máquinas Agrícolas

[...]

53. Reitera a Recorrente, em todos os seus termos, o recurso voluntário apresentado nos autos, especialmente as preliminares de nulidade da exigência de mapa e planilha em excel, de nulidade por cerceamento de defesa em relação ao erro de cálculo decorrente do erro de classificação de competência, bem como as matérias de mérito (glosas indevidas, glosa dos créditos de períodos anteriores, não sujeição do crédito outorgado à COFINS, do conceito de insumo a ser aplicado aos custos e despesas operacionais das agroindústrias).

Ao final pede o provimento do recurso voluntário e seja julgado improcedente o auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

O Recurso Voluntário, por atender aos requisitos legais, fora admitido e conhecido na sessão de 02/02/2018, na qual foi o julgamento convertido em diligência.

A diligência teve por objetivo elucidar questões pertinentes apenas às matérias relacionadas ao direito ao crédito da não-cumulatividade de PIS/Pasep e Cofins. Além do recurso voluntário há também o Recurso de Ofício que exonerou o contribuinte de parte do crédito tributário exigido.

Recurso de Ofício

O conhecimento do recurso de ofício que exonera crédito lançado sujeita-se ao limite de alçada, como previsto na Portaria MF nº 63, publicada no D.O.U. de 10 de fevereiro de 2017, *in verbis*:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

A turma da DRJ em Brasília/DF concedeu o provimento parcial para reduzir a base de cálculo do PIS e da Cofins referentes às vendas de álcool anidro e hidratado, e restabelecer os valores de crédito presumido nas atividades industriais.

O provimento importou a exoneração dos valores lançados de PIS e Cofins na ordem de R\$ 2.660.949,13, que ultrapassa o limite de alçada antes mesmo de incluir multa, conforme demonstra o quadro:

| MÊS | COFINS | | | PIS | | |
|--|--------------|--------------|---------------------|--------------|--------------|------------|
| | Lançado | Mantido | Exonerado | Lançado | Mantido | Exonerado |
| JAN | 389.090,63 | - | 389.090,63 | 84.511,05 | 84.077,59 | 433,46 |
| FEV | 303.146,41 | - | 303.146,41 | 65.851,26 | 64.757,41 | 1.093,85 |
| MAR | 360.914,55 | - | 360.914,55 | 78.365,10 | 69.596,91 | 8.768,19 |
| ABR | 249.730,73 | - | 249.730,73 | 54.227,97 | 49.826,12 | 4.401,85 |
| MAI | 846.682,33 | - | 846.682,33 | 183.880,82 | 181.036,91 | 2.843,91 |
| JUN | 999.945,37 | 921.438,91 | 78.506,46 | 217.151,77 | 217.151,77 | - |
| JUL | 1.280.241,32 | 1.173.775,18 | 106.466,14 | 278.055,67 | 254.931,24 | 23.124,43 |
| AGO | 1.063.032,41 | 970.491,42 | 92.540,99 | 230.885,66 | 210.769,30 | 20.116,36 |
| SET | 1.186.879,26 | 1.149.317,10 | 37.562,16 | 257.739,65 | 249.595,30 | 8.144,35 |
| OUT | 698.991,85 | 672.340,16 | 26.651,69 | 151.832,67 | 130.145,73 | 21.686,94 |
| NOV | 917.762,90 | 872.794,09 | 44.968,81 | 196.714,47 | 186.947,18 | 9.767,29 |
| DEZ | 1.185.399,82 | 1.165.430,79 | 19.969,03 | 253.861,58 | 249.523,01 | 4.338,57 |
| Soma | 9.481.817,58 | 6.925.587,65 | 2.556.229,93 | 2.053.077,67 | 1.948.358,47 | 104.719,20 |
| TOTAL PIS COFINS Exonerados R\$ | | | 2.660.949,13 | | | |

Dessa forma, é de se conhecer do recurso de ofício o que passo à análise.

A DRJ determinou a realização de diligência para que examinasse as alegações da contribuinte acerca de supostos erros na apuração da base de cálculo das Contribuições incidentes sobre as vendas de álcool anidro e álcool hidratado.

A autoridade fiscal, em face dos documentos apresentados na diligência, elaborou demonstrativo (fl. 4.153) das novas bases de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS, após a exclusão dos valores referentes às notas fiscais de simples remessa de CFOP 5652 e 6652.

Acolhida as alegações da contribuinte e procedida a retificação pela autoridade fiscal, a primeira instância deu provimento quanto a esse item reduzindo-se a base de cálculo do PIS e da Cofins, referente às vendas de álcool anidro e hidratado, consoante demonstrativo de fl. 4.153.

Não há reparados na decisão da DRJ que exonerou em parte o lançamento para excluir os valores das Contribuições para o PIS e Cofins relativos às vendas de álcool anidro e hidratado, que se mantém por seus próprios fundamentos e com esteio em resultado de diligência.

Recurso Voluntário

Preliminares

Os argumentos de nulidade do auto de infração serão analisados individualmente.

Exigência de mapa e planilha de excel

A exigência de documentos e informações pela fiscalização em procedimentos de auditorias fiscais compreende o exercício da competência do Auditor Fiscal da Receita Federal, legalmente estipuladas pela legislação tributária federal.

Para não se estender na enumeração dos dispositivos legais que legitimam a intimação para apresentação de informações, suficiente a menção ao art. 71, da MP nº 2.158-35/2001, que alterou a redação do artigos 19 da Lei nº 3.470/1958, conforme abaixo destacado:

Art. 71. O art. 19 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, **apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal**, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído.

§ 1º Nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo a que se refere o caput será de cinco dias úteis.

Portanto, mapas e planilhas que revelam os negócios do contribuinte podem ser solicitados em procedimentos de fiscalização, mormente na apuração de valores que podem

inclusive beneficiar o interessado, como as situações em que se apura as bases de cálculo de créditos a que faz direito e são deduzidos da Contribuição devida.

Erro de cálculo decorrente do erro de classificação de competência

O fato da fiscalização ter considerado na apuração dos créditos das contribuições as datas de emissão das notas fiscais, e não das datas de entrada desses documentos, não é motivo de nulidade, pois embora implique alteração nos valores mensais apurados, ao final os créditos legítimos serão admitidos.

A matéria é sim própria do mérito, e neste foi de fato enfrentada na decisão recorrida, a qual consentiu com os argumentos da contribuinte. Veja-se o excerto da decisão (fl. 4.665):

Portanto, é necessário que o crédito não cumulativo, **aproveitado ou não, seja apurado e demonstrado** no seu devido período de competência.

(...)

De se acolher, portanto, a impugnação do sujeito passivo nesse item, o que implica restabelecer os valores informados pela própria contribuinte a título de Crédito Presumido – Atividades Agroindustriais (Lei nº 10.925/2004, arts. 8º e 15), na linha 12 da Ficha 25B dos Dacon mensais do ano de 2009.

Necessidade da dilação do prazo para apresentar toda documentação exigida pela fiscalização

O argumento não se configura motivo de nulidade do procedimento quando a recorrente não fizer prova de que a solicitação de dilação probatória lhe fora negada, e a razão é a aquiescência tácita da fiscalização quanto ao pedido ao afirmar que até o final do procedimento fiscal a contribuinte não entregou os documentos solicitados em Termos de Intimações. Veja-se o excerto do Relatório de Diligência (fl. 4.614):

Ate a data da elaboração deste relatório o contribuinte não apresentou resposta para o Termo de Intimação Fiscal nº 20.

Constata-se *in casu* que o auto de infração contém seus elementos obrigatórios (incisos do art. 10 do PAF); além disso, não se verifica qualquer das hipóteses de nulidade elencadas no art. 59 do PAF, relativas à cerceamento do direito de defesa.

As peças de defesa - impugnação e recurso voluntário - foram elaboradas com aprofundamento nas questões de fato e de direito, próprias de quem tem conhecimento exato das acusações que lhes são imputadas. Não há se falar em impossibilidade de se compreender a infração imputada.

Isto posto, afasto todos os argumentos de nulidade nestas preliminares.

Mérito

Antes de se adentrar na matéria posta em litígio, impende assentar o que já fora apontado no voto em que o julgamento iniciado foi convertido em diligência no tocante à possibilidade de creditamento pelo PIS/Pasep e Cofins não cumulativos quanto aos gastos com aquisições de insumos e despesas com bens e serviços, que se relacionam com as atividades fabris inclusive com a denominada fase agrícola.

Dessa forma, este voto será conduzido com fundamento em tais premissas e que se coadunam com decisões exaradas por este Turma que estão em sintonia com o que restou decidido em sede de recurso repetitivo REsp nº 1.221.170/PR, julgamento de 22/02/2018, no qual o crédito é concedido considerando-se a essencialidade ou relevância do bem ou serviço no processo produtivo.

Firmado nesses fundamentos acerca do alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS, entendo que a acepção correta é aquela em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de:

1. **essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte;

2. **aferição casuística da essencialidade ou relevância**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e o processo produtivo ou a atividade desenvolvida pela empresa;

Assim, há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade - fabricação, produção ou prestação de serviço - de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo/prestação de serviço, mediante seu emprego, ainda que indireto, de forma que sua subtração implique ao menos redução da qualidade.

Créditos com insumos na fase agrícola

Na linha de raciocínio assentada, depreende-se que o processo produtivo considera todo o ciclo de produção e compõe o objeto de uma única pessoa jurídica, sendo indevido interpretá-lo como etapas distintas que se completam, e o direito ao crédito é concedido àquela em que se pressupõe uma industrialização mais efetiva ou a que resulta no bem final destinado à venda. Não há fundamento para tal, sequer autorização nos textos legais.

As leis que regem a não cumulatividade atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda, inexistindo amparo legal para secção do processo produtivo da sociedade empresária agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no plantio, cultivo e colheita da cana-de-açúcar guardam estreita relação de emprego, relevância e essencialidade com o

processo produtivo do açúcar e do álcool e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

Com base nesses fundamentos entendo pela possibilidade da contribuinte apropriar-se dos créditos de PIS e Cofins decorrentes das despesas com bens e serviços utilizados como insumos na etapa agrícola, do plantio à colheita da cana-de-açúcar, aplicados no processo industrial da pessoa jurídica, **desde que comprovados com documentação apta e atendidos todos os demais requisitos da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003 pertinentes à matéria e que não incorram nas vedações previstas nos referidos textos.**

Passo à análise da possibilidade de apropriação de créditos das contribuições nas despesas com bens e serviços que permanecem litigiosa, incluindo-se a fase agrícola (plantio e cultivo), em que se inicia o processo industrial da agroindústria, como é o caso da contribuinte.

Bens utilizados como insumos

Alega a recorrente que os dispêndios com bens e serviços utilizados como insumos e locações de máquinas/equipamentos não foram considerados na apuração da fiscalização, ensejando a glosa dos créditos, pois inexistem registros das respectivas notas fiscais em livros próprios. Sustenta que a falta de vinculação da operação a um determinado CFOP de entrada não pode ser desprezada para efeito do direito ao crédito da contribuição.

Informa a fiscalização que a recorrente não apresentou as notas fiscais que demonstram os bens e prestações de serviços consideradas insumos e tampouco os documentos pertinentes à locação de máquinas/equipamentos; tais informações foram extraídas com base em registros sintéticos disponíveis no Sped Fiscal.

A análise mais detida do trabalho fiscal no qual foram reconhecidos gastos com direito à apropriação de crédito ao longo da Fiscalização e do cumprimento à diligência da DRJ constata-se que a vinculação da nota fiscal ao centro de custo e/ou ao registro no Diário/Razão não foi elemento decisivo. Isto porque a autoridade fiscal efetuou sua análise com base nas notas fiscais obtidas do Sped Fiscal, admitindo créditos conforme a descrição do CFOP (p. ex.: “compra de material para uso ou consumo”; “compra para industrialização ou produção rural”; “aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial”), o histórico de utilização (p. ex.: “despesas gerais”; “insumo industrial”; “insumo”; “manutenção”) e a descrição do produto (p. ex.: “óleo diesel, lubrificante, graxa, sal grosso, filtros, papelão, soda cáustica, biocida, desingraxante, desincrustante, dentre outros), que constam das planilhas de folhas 3.394 a 3.959 e 4.186 a 4.599.

Quer se dizer que a informação do centro de custo e sua vinculação com o CFOP das notas fiscais ou registros no Diário/Razão, como fundamento do Fisco para manter as glosas, não se fizeram essenciais para a manutenção de créditos de algumas rubricas informados no Dacon. Tem-se, inclusive, o registro em planilha do crédito reconhecido com a aquisição de “óleo regal Texaco” utilizado como material de uso/consumo em equipamentos/implementos agrícolas (ou seja, insumo da etapa agrícola) ou como despesas gerais, conforme notas fiscais nº 8079, de 11/05/2009 e 2354, de 25/05/2009, fls. 4.299 e 4313, respectivamente.

Tal evidência tornaria em parte a Resolução determinada por este colegiado despicienda, pois a própria fiscalização em duas oportunidades (na autuação e na 1ª diligência) admitiu créditos independentemente de apresentação das vias originais das notas fiscais e a demonstração da correlação destas com centros de custos ligados a etapas da produção agrícola ou industrial.

Não obstante, os elementos colacionados aos autos são informações que complementam e permitem verificar o direito do contribuinte à apropriação do crédito que pleiteia.

Considerando os fatos expostos acima e o posicionamento deste Colegiado, de que bens e serviços considerados essenciais ou relevantes às atividades de produção (etapa agrícola) e de fabricação dos produtos destinados à venda permitem a apropriação de crédito das Contribuições não cumulativas, e tendo por premissa de que a descrição do item adquiridos indica indubitavelmente a aplicação em etapas do processo produtivo/fabril, conforme o histórico de utilização discriminado, entendo que concedem o direito ao crédito os seguintes bens e serviços relacionados nas **planilhas de folhas 5.654 a 6.281**, desde que não possuem vedações materiais previstas na legislação de regência, observando ainda, as anotações na última coluna da referida planilha:

Bens com direito ao crédito (observada as vedações legais e anotadas)

| | |
|------------------------------------|---------------------------------|
| Adequação Nova Hidratação Caldeira | Ensaque |
| Aquecedores de Caldo | Evaporação |
| Armazenagem Açúcar | Filtração |
| Borracharia | Geração e Distribuição de Vapor |
| Caixas da Evaporação | Grades |
| Caldeira/Calderaria | Hidro Holl |
| Caminhão canavieiro | Irrigação |
| Caminhões de Apoio | Laboratório de Óleo |
| Caminhonetas/Utilitários | Laboratório Industrial |
| Carregadeira Cana | Manutenção Elétrica |
| Carregadeiras | Manutenção Mecânica |
| Centrifugação | Moagem Cana |
| Cobridor Cana | Motobombas / Motor Bomba |
| Colhedora Cana | Motoniveladora |
| Condensador Barométrico do Vácuo | Oficina Mecânica |
| Conservação de Cercas | Pá Carregadeira |
| Destilaria | Pré-Evaporador |
| Dique | Reboques canavieiros |
| Distribuidora | Sulcador |
| Empacotamento/Carregamento | Trator leve/pesado/médio |

E para afastar dúvidas que podem ser suscitadas, segue a relação dos itens que entendo não conferir o direito ao crédito, seja por ausência ou insuficiência nas informações prestadas pelo contribuinte, a quem cabe o ônus de comprovar o direito ao crédito que pretende usufruir, ou por vedações materiais previstas na legislação, em especial nas Leis nºs. 10.637/02 e

10.833/03, nas regras que tratam de depreciação e sua contabilização bem como aquelas anotadas pela autoridade fiscal na coluna “Vedações ao aproveitamento – crédito”, que acolho:

Bens sem direito ao crédito

| |
|----------------------------|
| Administração Agrícola |
| Administração de Materiais |
| Administração Industrial |
| Aeronave |
| Almoxarifado |
| Alojamento |
| Ambulatório |
| Informática |
| Segurança do Trabalho |
| Telefonia |
| Veículos Leves |

Quanto aos itens relacionados na planilha de folha 6.313 os quais o contribuinte advoga que não são imobilizados mas sim peças de uso e consumo em máquinas e equipamentos, entendo que a própria descrição na nota fiscal de aquisição do item caracteriza-o como ativável no bem ao qual será instalado/utilizado.

Serviços utilizados como insumos

Constou do quesito 1.1 da Resolução 3201-001.138 a solicitação para que o contribuinte comprovasse a aplicação do insumo – bem ou **serviço** – foi em veículo, máquina ou implemento utilizado na atividade (fase/etapa) agrícola.

Na planilha apresentada (fls. 5.464/5.653) não constam em sua relação serviços ainda não considerados pela fiscalização com o direito à apropriação do crédito (além de energia elétrica e transportes-fretes).

O contribuinte não informou especificamente quais serviços sofreram glosas e tampouco colacionou elementos que justificaria e comprovaria a pretensão. Na manifestação ao Relatório de diligência reprisa o mesmo texto argumentativo apresentado em sua impugnação e nada acrescentou para que houve a análise de glosas efetuadas nesta rubrica.

Assim, quanto aos serviços pretensamente utilizados como insumos nas atividades de produção e fabricação não há qualquer medida de reversão de glosas.

Despesas de alugueis de máquina e equipamentos locados de pessoa jurídica

Na fase do procedimento fiscal o contribuinte foi intimado a apresentar “mapa” de apuração dos créditos de PIS/Pasep e de Cofins que vinculasse os valores informados nas linhas do Dacon com os balancetes e contas do Diário/Razão, o que abrangia especificamente os

créditos apropriados com as despesas de locação de máquinas e equipamentos de pessoas jurídicas e destinados à utilização em etapas produtivas e fabris.

O contribuinte vem alegando desde a impugnação (e prosseguiu nessa toada até sua manifestação em relação ao Relatório de diligência solicitado pelo CARF) que o Fisco deixou de considerar tais supostos créditos em razão de inexistência das notas fiscais no livro Registro de entrada de mercadorias.

Há equívoco no argumento de defesa. A DRJ ao julgar a matéria asseverou que a razão da glosa é a não comprovação das despesas relacionadas às tais locação após as intimações fiscais, senão vejamos o voto da decisão recorrida:

Ademais, no que se refere às despesas com alugueis de máquinas e equipamentos, cabe ressaltar que, intimada na diligência a esclarecer em quais etapas produtivas foram utilizadas as máquinas/equipamentos locados e a descrever quais os tipos de máquinas/equipamentos foram locados, a contribuinte não se manifestou.

Ora o inciso IV do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, ao disciplinar o aproveitamento de créditos na hipótese sob exame, condiciona que os desembolsos com alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, sejam utilizados nas atividades da empresa.

Como no presente caso, a impugnante não logrou atender a referida intimação fiscal, não restou demonstrado o atendimento do mandamento legal, razão pela qual tal dispêndio não pode ser utilizado para desconto de créditos de Cofins e de contribuição para o PIS.

A situação constatada pela DRJ permaneceu até o presente julgamento.

A comprovação hábil das despesas com locação não se faz com a apresentação de notas fiscais, mas sim com a demonstração da efetiva locação de um bem utilizado em etapas do processo produtivo e/ou de fabricação e com o respectivo pagamento das parcelas nos períodos em que se apura os créditos das Contribuições não cumulativas.

Destarte, como contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório da realização das despesas para se apropriar dos créditos pretendidos, mantém as glosas dos créditos relacionados com despesas de alugueis de máquinas e equipamentos.

Não sujeição do crédito outorgado à COFINS

A irresignação da recorrente quanto à matéria reside no entendimento de que o valor recebido a título de crédito outorgado de ICMS não representa um ingresso de receitas, a qualificá-lo como valor a integrar a base de cálculo das referidas contribuições sociais.

Os julgadores *a quo* apoiados na premissa de que o conceito de receita é amplo, abarcando a totalidade dos recebimentos da pessoa jurídica, firmaram o entendimento que a subvenção estadual caracteriza-se como acréscimo patrimonial sujeito à incidência das Contribuições para o PIS e Cofins, independentemente de sua natureza - investimento ou custeio.

Coma razão a recorrente.

A atual jurisprudência administrativa, ainda que não unânime, tem caminhado no sentido de excluir da base de cálculos das Contribuições a parcela relativa às subvenções do ICMS como crédito presumido, quer sejam investimento ou custeio.

Neste sentido são os recentes julgados na Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF:

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Os incentivos relativos ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS concedidos pelo Estado do Amazonas às sociedades empresárias constituem receitas não operacionais da pessoa jurídica. (*Acórdão 9303-004.119, processo nº 10283.005257/2001-14. Sessão de 07/06/2016. Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas*)

CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. AFASTAMENTO DA TRIBUTAÇÃO.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constitui entrada de recursos passíveis de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe a discussão acerca do conceito jurídico e contábil de receita para fins de afastá-los da tributação das contribuições, inegável o enquadramento no conceito de subvenção para investimento não sujeitos à tributação do PIS e da Cofins, vez que, por óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos. (*Acórdão 9303-004.560, processo nº 10508.000313/2007-95. Sessão de 07/12/2016. Rel. Cons. Tatiana Midori Migiyama*)

Glosas dos créditos dos períodos anteriores

A recorrente requer ao final de sua peça, no caso de não acolhimento de suas razões de defesa, o sobrestamento do julgamento de seu recurso, a fim de se aguardar o resultado do julgamento dos recursos voluntários dos autos de infração que lhe foram imputados referentes aos períodos 2007 e 2008, tendo em vista a existência de saldo de créditos acumulados, em sua apuração.

Os demais processos oriundos do MPF 0120100.2012.00007 estão sendo julgados conjuntamente com este na presente sessão de julgamento e os resultados daqueles, naquilo que refletir em saldos de crédito a porventura aproveitáveis neste processo nº 10120.728977/2013-13, deverão ser observados pela Unidade da Receita Federal de jurisdição administrativa sobre o contribuinte no momento de suas liquidações (execução do julgado).

Dispositivo

Diante de todo o exposto, voto para negar provimento ao Recurso de Ofício e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para: (1) excluir da base de cálculo das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins a parcela relativa às subvenções do ICMS como crédito presumido, quer sejam investimento ou custeio; (2) conceder o direito ao crédito do PIS/Pasep e

Cofins não cumulativos sobre os gastos nas aquisições de bens utilizados nas etapas de produção (fase agrícola) e industrial, aplicados nos centros de custos a seguir relacionados e que constam da planilha de folhas n.ºs 5.654 a 6.281, desde que não possuem vedações materiais previstas na legislação de regência, observando ainda, as anotações na última coluna da referida planilha: Adequação Nova Hidratação Caldeira; Aquecedores de Caldo; Armazenagem Açúcar; Borracharia; Caixas da Evaporação; Caldeira/Calderaria; Caminhão canavieiro; Caminhões de Apoio; Caminhonetas/Utilitários; Carregadeira Cana; Carregadeiras; Centrifugação; Cobridor Cana; Colhedora Cana; Condensador Barométrico do Vácuo; Conservação de Cercas; Destilaria; Dique; Distribuidora; Empacotamento/Carregamento; Ensaque; Evaporação; Filtração; Geração e Distribuição de Vapor; Grades; Hidro Holl; Irrigação; Laboratório de Óleo; Laboratório Industrial; Manutenção Elétrica; Manutenção Mecânica; Moagem Cana; Motobombas / Motor Bomba; Motoniveladora; Oficina Mecânica; Pá Carregadeira; Pré-Evaporador; Reboques canavieiros; Sulcador e Trator leve/pesado/médio.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira