

adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. DEPRECIAÇÃO. BENS ADQUIRIDOS ANTES DE 01/05/2004. VEDAÇÃO DO ART. 31 DA LEI 10865/2004. SÚMULA CARF 2.

Por força do art. 31 da Lei nº 10.865/2004, é vedado o crédito relativo à depreciação ou amortização de bens e direito de ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004. Disposição legal que não pode ser afastada por Tribunal Administrativo, conforme entendimento cristalizado na Súmula CARF nº 2.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: **(i) por unanimidade de votos**, reconheceu-se o direito à tomada do crédito sobre as aquisições de graxa; serviços de transportes diversos, movimentação de mercadoria e despesas com carregamento; transportes de adubo/gesso; transportes de bagaço; transportes de barro/argila; transportes de calcário/fertilizante; transportes de combustível; transportes de sementes; transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial; transporte de fuligem/cascalho/pedras/terra/tocos; transporte de materiais diversos; transporte de mudas de cana; transporte de resíduos industriais; transporte de torta de filtro; transporte de vinhaças; serviços de análise de calcário e fertilizantes; serviços de carregamento; análise de solo e adubos e negar provimento quanto aos demais itens não especificados nos tópicos seguintes; **(ii) por maioria de votos**, reconhecer o direito à tomada do crédito sobre gastos com serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e gastos com aquisição de materiais de limpeza, vencido o Conselheiro Alexandre Kern; gasto com serviço de manutenção de rádio amadores, vencidos os Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan; gastos com arrendamento rural de pessoas jurídicas, vencido o Conselheiro Rosaldo Trevisan e negar provimento quanto aos gastos com materiais, serviços e combustíveis aplicados em veículos leves, vencidos os Conselheiros Ivan Allegretti (Relator) e Domingos de Sá Filho; **(iii) pelo voto de qualidade**, negar provimento quanto ao direito à tomada de crédito em relação aos gastos com aquisição de antenas para rádio amador; baterias; carregadores de baterias/pilhas; fontes de alimentação; e de ferramentas necessárias ao corte, trato, formação e colheita da cana-de-açúcar, e de ferramentas para a manutenção de máquinas e equipamentos, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti (Relator) e Marcos Tranchesini Ortiz. Designado o Conselheiro Alexandre Kern.

[assinado digitalmente]

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Ivan Allegretti – Relator

[assinado digitalmente]

Alexandre Kern – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Marcos Tranches Ortiz e Ivan Allegretti.

Relatório

Trata-se de autos de infração (fls. e-processo), que formalizam a exigência de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) sobre fatos geradores ocorridos no período de 31/03/2008 a 30/09/2009.

A notificação do contribuinte aconteceu em 26/10/2011 (fls. 3295 e 3312-e).

Os fundamentos da autuação, contidos no Termo de Encerramento Parcial (fls. 1915/1957), são os seguintes:

1) Exportação de álcool e rateio de insumos.

A partir de fevereiro/2007 a empresa passou a considerar parte da comercialização de álcool no mercado externo como sendo destinado “para outros fins”, repercutindo, até dezembro/2007, na apuração a maior de créditos da não-cumulatividade, visto que para determinar os créditos sobre custos, despesas e encargos atrelados às receitas não-cumulativas, a contribuinte adotou o método de rateio proporcional às receitas totais, onde quanto maior o percentual das receitas não-cumulativas, maiores são os créditos apurados sobre insumos.

Enquanto isso, no mercado interno, a contribuinte continuou considerando o álcool como “para fins carburantes”, o qual, por estar enquadrado no regime cumulativo, não gera direito a creditamento. Ressaltando-se que no mercado interno não há dificuldade em identificar a atividade econômica do comprado do álcool – e, portanto, sua destinação. Já no mercado externo, a situação não é tão clara.

O histórico dos lançamentos contábeis na conta 5.1.2.510.01 – PRODUTOS INDUSTRIAIS, que registra as receitas brutas de vendas de produtos no mercado externo, informa apenas o número da nota fiscal, não discriminando se as receitas de vendas de álcool são vinculadas ao regime cumulativo ou ao regime não cumulativo. Para esclarecer a situação a empresa foi intimada a apresentar diversos documentos dentre os quais laudos, critérios e outros elementos probantes da classificação dos alcoóis vendidos no mercado externo como “para fins carburantes” ou “para outros fins”.

Em resposta, a contribuinte apresentou cópias de contratos e de notas fiscais e demonstrativos, bem como explicou que tais exportações seriam de álcool “para outros fins”, e apresentou também, telas do SISCOMEX, em cujo campo 11 – “Descrição da Mercadoria” (que é preenchido pelo despachante aduaneiro), figura uma das seguintes informações: (i) anidro de uso industrial, ou (ii) hidratado de uso industrial.

A empresa não apresentou laudos que comprovassem que o álcool exportado era para outros fins que não os carburantes.

No exame das notas fiscais, identificou-se que as empresas compradoras atuam na área de comercialização de combustíveis – o que “*é um indicio de que o produto adquirido pelas mesmas foi para fins carburantes, aliado ao fato de que algumas delas figuram entre os conhecidos comprados de álcool para fins carburantes produzidos por usinas do Estado de Alagoas*” (fl. 1919).

Ao considerar as receitas das vendas de álcool no mercado externo como relacionadas ao regime da não-cumulatividade, a contribuinte gerou, em seu favor, créditos além do permitido pela legislação então vigente – o que não foi acatado pela fiscalização.

2) Definição de Insumo para Aproveitamento dos Créditos da Não-Cumulatividade do PIS e da Cofins

O Termo de Encerramento diz que a definição de insumo é ampla, “*já que a norma legal deixa bem claro quando determina que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a 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.*” (fl. 1926), o que não significa que haja direito de creditamento sobre todo e qualquer bem ou serviço, posto que o art. 66, §5º, da IN SRF 247/2002 e o art. 8º, §4º da IN SRF 404/2004 definem de maneira clara o que pode ser considerado insumo para fins de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS e da Cofins:

Utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

- a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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;*
- b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.*

Verifica-se que as Instruções Normativas cuidaram de esclarecer, sem deixar margem à interpretação equivocada ou distorcida, o que é considerado insumo para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS e da Cofins não-cumulativas, estabelecendo ser determinante, com relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, a aplicação ou consumo destes na produção de bens destinados à venda. Trata-se de um conceito de insumo que não necessariamente coincide com o conceito econômico.

No decorrer dos trabalhos de fiscalização, foi detectado que diversos produtos/bens e serviços, não aplicados/consumidos na produção dos bens destinados à venda, foram considerados pela contribuinte como insumos, razão pela qual a fiscalização os excluiu da base de cálculo dos créditos.

Acrescenta, ainda, que embora a lei expressamente admita o creditamento em relação a determinados produtos e serviços (tais como energia elétrica, aluguéis, dentre outros relacionados no Termo de Encerramento), o direito ao crédito está atrelado a determinada atividade. Assim, a aquisição de um bem ou serviço poderá gerar, ou não crédito a ser

descontado da contribuição, dependendo da situação concreta de emprego ou da aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica.

2.1) Materiais diversos

Alguns produtos adquiridos pela empresa não podem ser enquadrados como insumo, exemplifica-se alguns: adesivos, armários, baterias, cadeados, caixas plásticas, discos de lixa, escada de alumínio, filtro tela ar condicionado, fones de ouvido, lanternas, microfones, pilhas, postes de concreto, raticidas, super bonder, e outros.

2.2) Serviços diversos

Em relação aos serviços consumidos pela empresa, exemplifica-se alguns que não se enquadram como insumo: assessoria e consultoria, carregamento, atualização de software, confecção de bolsas, adesivação de capacetes, cálculos estruturais, limpeza e pintura, lavanderia, impermeabilização, topografia, carpintaria, manutenção e recarga em extintores, instalação de ar condicionado, dentre outros.

2.3) Materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas e ferramentas

A possibilidade ou não de creditamento sobre estas despesas já foram objeto de discussões e alvo de divergentes Soluções de Consulta. Contudo, foi editada a Solução de Divergência COSIT nº 12 de 24/10/2007, onde consta que “Não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pino, tarraxas e ferramentas”. O Termo de Encerramento, inclusive reproduz os excertos da referida Solução de Divergência.

Dentre os principais materiais de limpeza e ferramentas excluídos pela fiscalização destaca-se: soda cáustica em escama, hipoclorito de sódio, alicates, balança doméstica, caixas de ferramentas, enxadas, foices, limas, furadeiras, lupas, macacos hidráulicos, picaretas, serras, termômetros, tesouras, trenas, voltímetros, entre outros.

2.4) Materiais, serviços e combustíveis utilizados em veículos leves

Entendeu-se que pelo fato destes veículos não se inserirem diretamente no processo produtivo, da forma como se inserem os caminhões, tratores, colhedeiros, bem como os atinentes aos combustíveis neles consumidos (diesel), todos os gastos efetuados com os veículos leves não podem ser considerados insumos, e conseqüentemente, não há como aproveitar os créditos decorrentes das compras de matérias, serviços e combustíveis inerentes a tais veículos (gasolina e álcool carburante). Foram glosados, portanto: Gol, Saveiro, Hillux, Mitsubishi L200, Ford Ranger, VW Kombi, Uno Mille, motocicletas, bicicletas, locações de veículos leves e outros.

2.5) Materiais e serviços utilizados na construção civil

Foi verificado pela Fiscalização que a contribuinte aproveitou como crédito materiais e serviços utilizados na construção civil, mas que “*O correto seria a empresa incorporar tais gastos com benfeitorias em seu ativo e partir deste momento aproveitar os gastos com depreciação e amortização como crédito. Fora deste caso, não há como a empresa creditar-se diretamente de tais gastos, o que levou a fiscalização a desconsiderar os valores*

dos gastos da empresa com materiais e serviços da construção civil por apropriação indevida de créditos” (fls. 1931), promovendo, assim, a glosa destes itens.

2.6) Transportes de pessoal

Constatou-se um volume elevado de pagamentos pela Usina Caeté S/A por serviços prestados a empresas prestadoras de serviços na aérea de transporte de trabalhadores e, conseqüentemente, considerando-os para efeito de cálculo de créditos relativos à contribuição para o PIS e a Cofins não-cumulativos, como se fossem insumos.

A Solução de Divergência COSIT nº 43, de 07/11/2008, veio uniformizar a questão. Sua ementa prescreve o seguinte: “Despesas efetuadas com o fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes ou equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.” Em linhas gerais a Solução de Divergência discorre acerca da não aceitação de tais despesas como insumos.

Portanto, a Fiscalização excluiu da base de cálculo dos créditos a descontar da contribuição para o PIS e da COFINS não-cumulativos todos os pagamentos efetuados pela contribuinte a pessoas jurídicas prestadoras de serviços a título de “transporte de pessoal”, que foram declarados pela empresa nos DACON dos anos de 2005 a 2007 na Linha 03 (serviços utilizados como insumos).

2.7) Transportes diversos

Detectou-se, no relatório de itens apresentados pela empresa, a apuração de créditos, declarados nas linhas 3 (serviços utilizados como insumos), 07 (despesas de armazenagem e frete na operação de venda) e 13 (outros valores com direito a crédito) dos DACON dos anos de 2005 a 2007, calculados sobre despesas com diversos serviços de transporte, tais como: transportes de estudantes, de bagaço, de barro/argila, de equipamento/materiais agrícolas, de equipamentos/materiais industriais, de fuligem, de cascalho e pedras, de terra/tocos, de adubo/gesso, barro/argila, calcário/ fertilizantes, combustível, grãos/sementes, mudas de cana, resíduos industriais, dentre outros.

Por não se enquadrarem no conceito de insumos, aos moldes citados nos itens 6 a 9 deste Relatório, e, além disto, não se tratam de frete na operação de venda (opção legal de creditamento), os correspondentes gastos com os serviços acima foram glosados para fins de cálculo de crédito.

2.8) Produtos com alíquota zero

A fiscalização glosou os seguintes produtos registrados na planilha de itens da contribuinte a partir de 26/07/2004: bactericida, cotesia flavipes, fosfatec nitrofosfatado, fosfatado fonte de fósforo, uréia, canas para sementes, mudas de cana para plantio, mudas de cana variedades para multiplicação, mudas de laranja, mudas de limão, entre outros;

A legislação que respaldou as glosas é a seguinte: (i) adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da NCM e suas matérias-primas: Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso I, Decreto nº 5.195/2004 e Decreto nº 5.630/2005; (ii) vendas de defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da NCM e suas matérias-primas: Lei nº

10.925/2004, art. 1º, inciso II, nº 5.195/2004 e Decreto nº 5.630/2005; (iii) venda de sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003 e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção: Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso III, nº 5.195/2004 e Decreto nº 5.630/2005; e (iv) vendas de corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da NMC: Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso IV, nº 5.195/2004 e Decreto nº 5.630/2005;

2.9) Despesas com exportação

A contribuinte computou como crédito da contribuição para o PIS e da COFINS despesas com exportação lançadas em sua contabilidade na conta 6.1.5.630.04 – DESPESAS COM EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO, cujo historico de lançamentos contábeis elucida que tais despesas se referem a serviços de despachantes aduaneiro, serviços de assessoria aduaneira, serviços de desembarço aduaneiro, serviços de recebimento e embarque, serviços de controle de estoque, despesas pela utilização da infra-estrutura portuária, despesas com emissão de certificados, serviços de supervisão, serviços de coleta e análise de álcool, serviços de assessoria na exportação, entre outros. Sendo que diversos dos lançamentos nessa conta dizem respeito a despesas com exportação de álcool enquadrado no regime cumulativo, o que, por si só, já ensejaria glosas.

Constatou-se que as despesas enfocadas não se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, já que assim não é considerada a totalidade das despesas com bens e serviços necessárias à atividade da empresa, mas apenas aquelas por ela adquiridos e efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda. E por não serem insumos, a legislação não respalda o creditamento sobre os valores da conta acima mencionada.

Do mesmo modo, sendo princípio do direito tributário que as normas tendentes a excluir ou reduzir crédito tributário devem ser restritivamente interpretadas, não é lícito, onde a lei prevê crédito sobre despesas de *“armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (...), quando o ônus for suportado pelo vendedor”*, estender os significados dos termos *“armazenagem”* e *“frete”* para abarcar outras despesas, como as portuárias com carga e descarga ou com a movimentação de mercadorias ou com despachantes aduaneiros.

Conseqüentemente, por falta de previsão legal, a Fiscalização glosou, para fins de creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, os valores lançados na contabilidade da empresa a título de despesas com exportação.

2.10) Comissões sobre vendas

A contribuinte computou, para cálculo de crédito da contribuição para o PIS e da COFINS não-cumulativas, despesas com comissões sobre vendas registradas em sua contabilidade na conta 6.1.4.614.09 – COMISSÕES SOBRE VENDAS, cujo histórico esclarece que tais despesa se relacionam a comissões sobre vendas, sendo que diversos lançamentos nessa conta dizem respeito a despesas com exportação de álcool enquadrado no regime cumulativo, o que, por si só, já ensejaria glosas. Essas despesas não se enquadram no conceito de insumos, aplicando-se aqui a mesma observação do item acima;

Os serviços prestados por representantes comerciais somente poderiam ser considerados como insumos se fossem aplicados ou consumidos na fase de produção do produto destinado à venda e, como no caso vertente eles são prestados em fase posterior, não se

caracterizam como insumos e, conseqüentemente, foram glosados os créditos apurados sobre estas rubricas;

2.11) Arrendamentos agrícolas

A interessada também considerou créditos sobre despesas com arrendamentos agrícolas encartadas na contabilidade na conta 6.1.5.630.12 – ARRENDAMENTOS PJ, que foram declaradas nos DACON dos anos de 2005 a 2007 na Linha 05 – Despesas com Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas, tendo sido verificado, por amostragem, que os contratos que embasaram os lançamentos contábeis dizem respeito a arrendamentos agrícolas.

A pretensão da contribuinte em creditar-se dos valores lançados nessa conta não encontra respaldo na legislação por não serem as respectivas despesas consideradas insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins, por não serem consideradas como despesas de aluguéis de prédio e também por não serem despesas de contraprestação de arrendamentos mercantis. Portanto, tais despesas foram glosadas.

2.12) Despesas com carregamento

O creditamento das despesas com serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadorias lançadas na contabilidade na conta 6.1.1.607.03 é indevido por não serem consideradas tais despesas como insumos e também por não serem consideradas despesas de armazenagem de mercadoria.

Sendo princípio do direito tributário que normas excludentes ou redutoras do crédito tributário devam ser restritivamente interpretadas, não é lícito, onde a lei prevê crédito sobre despesas de “armazenagem de mercadoria (..) na operação de venda (...), quando o ônus for suportado pelo vendedor”, estender o significado do termo “armazenagem” para abraçar outras despesas, como as portuárias com carga/descarga e movimentação de mercadorias; logo, por falta de previsão legal, a fiscalização glosou, para fins de creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, os valores lançados na contabilidade da empresa a título de despesas com carregamento e movimentação de mercadorias.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 3332/) onde, primeiramente, busca conceituar o etanol para fins carburantes de modo a demonstrar que as exportações de álcool realizadas, de fato, se referem a “outros fins” e não “fins carburantes”, como afirmou a Autoridade Fiscal.

Alega que a especificação do álcool exportado não seria compatível com a classificação de álcool carburante, porque a sua destinação “para outros fins” implica uma qualidade superior do produto, “*como por exemplo, um nível de pureza (graduação alcoólica) maior, a ausência de substâncias tóxicas (o que revela seu destino para o uso doméstico) ou mesmo uma limitação para as substâncias que alteram o gosto e o cheiro do produto (o que revela o seu destino para o uso de bebidas)*” (fl. 3763).

Explica que as especificações para o álcool anidro combustível (EAR) e para o etanol hidratado combustível (EHR) são estabelecidas pela Resolução 23/2010, da Agência Nacional de Petróleo (ANP), dentre as quais destaca o teor alcoólico em percentual relativo à massa de 99,3% no mínimo, em relação ao EAR, e entre 92,6 e 93,8% para EHR (fl. 3764). Alega, pois, que as especificações técnicas do álcool objeto de exportação não guardariam conformidade com tais critérios.

Exemplifica que os contratos firmados com a Czarnikow Group Limited exigem álcool anidro de teor alcoólico mínimo de 99,7%, o que seria muito superior ao exigido para fins carburantes. E que isto também aconteceria com outros contratos (fl. 3768).

Também diz que alguns contratos mencionam em seu bojo que se trataria de produto “*a ser exportado para fins industriais*” (referindo-se ao Contrato CCH 001-07/08, celebrado com a Alcotra S/A; doc. 33 da impugnação), e que em vários contratos se exige a ausência de “cicloexano” e “benzeno” (cita o Contrato A05/057, celebrado com Alcotra S/A, doc. 34 da impugnação; Contratos CAE 004, 005 e 006-SF 07/08, celebrados com Bauche Energy docs. 35/37 da impugnação), argumentando que seriam substâncias tóxicas, o que denotaria a utilização para fins não carburantes, visto que a Resolução da ANP não faz tamanho grau de exigência. Ou seja, alega que não faria sentido tal nível de exigência caso o etanol fosse destinado para fins carburantes.

Explica, por fim, que alguns contratos impõem uma limitação máxima de “alcoóis superiores”, os quais possuem cheiro e sabor, o que demonstraria que o álcool se destinaria a bebidas alcoólicas.

Alega também que o cerne da imputação pela qual foi autuada se refere ao conceito e à abrangência do termo “insumo” para fins de observância da não-cumulatividade da contribuição para o PIS e da Cofins, instituída pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Após argumentar que a Receita Federal restou equivocada ao buscar restringir a abrangência de custos que são capazes de gerar créditos de PIS e COFINS quando editou as IN 247/2002 e IN 404/2004 e; tendo demonstrado, pormenorizadamente, todo o seu processo produtivo; alega, em síntese, o seguinte:

“Nessa linha, restou demonstrado que no decorrer do processo produtivo é imprescindível a aquisição de diversos produtos e serviços que inequivocamente sofrem alteração, desgaste ou dano através de sua utilização nas diversas etapas das atividades desenvolvidas pela Contribuinte.

Desse modo, forçoso admitir que os custos, despendidos com pessoas jurídicas e que foram glosados pela fiscalização, são necessários para as operações da abrangente caldeia de produção do cultivo, extração, industrialização e comercialização de produtos próprios e de terceiros, e devendo gerar, portanto, em favor da impugnante, créditos para a apuração do PIS e da COFINS, na sistemática não cumulativa.”
(fl. 3354)

Em seguida explica o seu processo produtivo, detalhando as fases de cultivo, extração, industrialização e comercialização, e depois detalha individualizadamente as glosas, seguindo basicamente a mesma seqüência adotada pela Fiscalização, tratando dos grupos (1) MATERIAIS DIVERSOS, (2) SERVIÇOS DIVERSOS, (3) MATERIAIS DE LIMPEZA DE EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS, GRAXAS E FERRAMENTAS, (4) MATERIAIS, SERVIÇOS E COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS EM VEÍCULOS LEVES, (5) MATERIAIS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL, (6) TRANSPORTE DE PESSOAL, (7) TRANSPORTES DIVERSOS, (8) ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO, (9) DESPESAS COM EXPORTAÇÃO, (10) COMISSÕES SOBRE VENDAS, (11) ARRENDAMENTOS AGRÍCOLAS, e (12) DESPESAS COM CARREGAMENTO.

O contribuinte também alega que teria direito a crédito de depreciação em relação aos bens incorporados ao ativo imobilizado que foram adquiridos antes de 01/05/2004, sustentando a inconstitucionalidade do disposto no art. 31 da Lei nº 10.865/2004 que veiculou tal vedação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE (DRJ), por meio do Acórdão nº 11-35.977, de 31 de janeiro de 2012 (fls.3703/3753), negou provimento à impugnação, conforme o entendimento assim resumido em sua ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2008 a 30/04/2008, 01/01/2009 a 30/06/2009, 01/08/2009 a 30/09/2009

BENS NÃO INCORPORADOS NEM CONSUMIDOS EM RAZÃO DE AÇÃO DIRETA SOBRE O PRODUTO FABRICADO. DESCONTO DE CRÉDITOS. INVIABILIDADE.

Inviável o desconto de créditos da contribuição para o PIS devida pela sistemática não-cumulativa relativamente a bens não incorporados ao produto fabricado nem neste consumidos/desgastados em razão de ação direta.

SERVIÇOS NÃO PRESTADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO DE FABRICAÇÃO. DESCONTO DE CRÉDITOS. INVIABILIDADE.

Inviável o desconto de créditos da contribuição para o PIS devida pela sistemática não-cumulativa em relação aos serviços não prestados diretamente no processo de fabricação do produto destinado à venda.

DISPOSIÇÃO LEGAL. INCONSTITUCIONALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO. VEDAÇÃO.

Salvo nas exceções previstas no art. 26-A, §6º, do Decreto nº 70.235/72, à autoridade julgadora administrativa é vedado afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2008 a 30/04/2008, 01/01/2009 a 30/06/2009, 01/08/2009 a 30/09/2009

BENS NÃO INCORPORADOS NEM CONSUMIDOS EM RAZÃO DE AÇÃO DIRETA SOBRE O PRODUTO FABRICADO. DESCONTO DE CRÉDITOS. INVIABILIDADE.

Inviável o desconto de créditos da COFINS devida pela sistemática não-cumulativa relativamente aos bens não incorporados ao produto fabricado nem neste consumidos/desgastados em razão de ação direta.

SERVIÇOS NÃO PRESTADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO DE FABRICAÇÃO. DESCONTO DE CRÉDITOS. INVIABILIDADE.

Inviável o desconto de créditos da COFINS devida pela sistemática não cumulativa em relação aos serviços não prestados diretamente no processo de fabricação do produto destinado à venda.

DISPOSIÇÃO LEGAL. INCONSTITUCIONALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO. VEDAÇÃO.

Salvo nas exceções previstas no art. 26-A, §6º, do Decreto nº 70.235/72, à autoridade julgadora administrativa é vedado afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O voto do relator salienta, inicialmente, que o objeto do presente processo limita-se à autuação da contribuição para o PIS e da Cofins, descabendo, portanto, discutir o indeferimento de pedidos de ressarcimento de créditos da não-cumulatividade destas contribuições e a não-homologação de compensações que tais créditos tenham sido empregados.

Considera improcedente a alegação sobre a finalidade do álcool exportado, porquanto destaca que nas notas fiscais, a fiscalização verificou se tratar de álcool hidratado carburante ou álcool anidro carburante vendido para conhecidas empresas que operavam no ramo de comercialização de combustíveis. E ainda, que a contribuinte hora nenhuma apresentou laudo técnico que comprovasse que o álcool exportado seria, de fato, destinado para outros fins que não o carburante.

Entende que “o termo “insumos” não pode ser interpretado como todos e quaisquer bens ou serviços que geram despesas necessárias à atividade da empresa, mas, tão-somente, aqueles bens (não incluídos no ativo imobilizado) e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, sejam efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço” (fl. 3741), devendo-se considerar o seguinte:

Nesta linha, como já discorrido, são insumos para fins de creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS:

98.1. matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem – que efetivamente compõem ou se agregam ao bem final produzido ou fabricado;

98.2. bens não agregados ao produto fabricado ou produzido, que sofram alterações, como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Ressalte-se que dada a interpretação restritiva que se impõe à parte final do inciso I do § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247, de 2002, e ao texto

correspondente do art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004, essa categoria de insumos é limitada aos bens obtidos por processo fabril ou industrial, dado o emprego, naqueles diplomas, da expressão “produto em fabricação”;

98.3. serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, consumidos na produção ou fabricação do produto.

Enfim, foi pormenorizado que a noção de “insumos” seguida pelos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 é o mesmo que o do IPI, ou seja, pressupõe industrialização – ou, conforme dito nestas leis, a fabricação ou produção.

(...)

Nas atividades realizadas pela contribuinte nas fases de cultivo e de extração da cana-de-açúcar, de cunho rural, na forma do art. 2º, I, da Lei nº 8.023, de 12/04/1990, inexistente industrialização, fabricação ou produção de bens – o que inviabiliza o creditamento, pela contribuinte, em relação a quaisquer custos ou despesas da etapa agrícola.

(...)

Elucide-se, outrossim, que, se não pelos argumentos acima, a contribuinte de toda forma não teria direito a creditamento, em relação a bens (a exemplo de partes e peças de reposição empregadas nas máquinas, equipamentos e veículos utilizados na etapa agrícola) utilizados nesta fase que não se integram ao produto final fabricado (no caso, o açúcar e o álcool) nem se desgastam ou consomem mediante contato físico direto com referido produto, dado o conceito de insumos apresentado acima.

Nem teria a recorrente, de toda sorte, direito ao creditamento sobre as aquisições de adubos ou fertilizantes, defensivos agropecuários, sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, corretivo de solo de origem mineral, dentre outros produtos da etapa agrícola, já que tais produtos, conforme consta do Termo de Encerramento, estão submetidos à alíquota zero, na forma do art. 1º e incisos, da Lei nº 10.925, de 23/07/2004 – o que impede o creditamento, na forma do art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (acrescidos pela Lei nº 10.865/2004).

(...)

Dadas razões alinhadas, conclui-se que a contribuinte não tem direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e da COFINS em relação às fases de cultivo e de extração.

No que tange ao direito ao creditamento sobre outros custos e despesas, entende a DRJ que, “na forma do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003 (que se aplica em relação à contribuição para o PIS por força do disposto no art. 15, II, desta Lei), a contribuinte tem direito ao creditamento em relação às despesas com armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II do art. 3º, de citadas Leis, quando o ônus for suportado pelo vendedor.” (fl. 3741).

Tendo, ainda, avaliado as glosas efetuadas pela fiscalização, considerou improcedentes as insurgências da contribuinte em face delas.

A contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 3759/3801), onde reafirma os argumentos de sua impugnação, e novamente pede a desconsideração das glosas efetuadas em relação à exportação de álcool para outros fins, das glosas relativas ao conceito e abrangência dos insumos e das glosas efetuadas pela Fiscalização, reconhecendo o crédito da depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado e que foram adquiridos antes de 01 de maio de 2004, reconhecendo assim o direito creditório da empresa.

Alega que na exportação, “*caso tenha realmente existido a emissão de Notas Fiscais na situação em análise com a informação de que o álcool seria carburante, tal fato com certeza se trata de mero equívoco*” (fl. 4580).

Também afirma que a fiscalização utilizou de um conceito equivocado de insumo entendendo-o de forma totalmente restritiva e exigindo que tais bens e serviços exerçam ação direta, mediante contato, sobre o produto em fabricação.

Quanto às hipóteses específicas em que houve a glosa dos créditos, alega o seguinte:

a) materiais diversos

Os materiais diversos adquiridos pela impugnante, por se tratarem de custos e despesas efetuadas para a execução das atividades da contribuinte, estão incluídos no conceito de insumos para fins de apuração de créditos da contribuição para o PIS e da COFINS.

Para exemplificar, cita que as peças aplicadas na manutenção de rádio amador – equipamento extremamente necessário para a comunicação interna nas áreas agrícolas, na logística entre transportes e as frentes de colheita de cana-de-açúcar e que visam evitar, colisões entre veículos que trabalham no transporte da cana-de-açúcar e auxiliam na logística de veículos nas frentes de colheita, sendo incontestavelmente necessários no decorrer dos procedimentos de plantio, corte, carregamento e transporte da cana-de-açúcar

b) serviços diversos

Nessa mesma linha, afirma que devem gerar créditos os serviços diversos glosados, dentre os quais: análise de calcário e fertilizantes, cálculos estruturais, serviços de assessoria e consultoria, serviços de carregamento, serviços logísticos, implantação de sistema de automação, implantação e adequação de norma regulamentadora, desenhos e projetos, elaboração de projetos, manutenção em ferramentas, manutenção em radioamadores, topografia, análise de solos e adubos, laudo técnico sobre condições ambientais de trabalho, manutenção em roçadeiras, etc.

Exemplifica que o serviço de análise de solo é indispensável para o cultivo, que dará sustentação a vários ciclos (cortes) da cana-de-açúcar.

c) materiais de limpeza de equipamentos e máquinas

Segundo a contribuinte, a Fiscalização equivocadamente entendeu que os materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas e ferramentas, seriam “insumos

indiretos” e, como tais, não ensejariam o direito ao creditamento na sistemática não-cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS, quando nem a legislação, tampouco a Constituição Federal, estabeleceu qualquer suposta diferença entre insumos diretos e indiretos, não cabendo à Administração Tributária restringir a aplicação da não-cumulatividade das contribuições sob análise.

Ressalta a desconsideração dos créditos decorrentes de graxas, produto lubrificante utilizado em máquinas e equipamentos e efetivamente utilizadas pela recorrente, o que contrariaria não apenas a definição de insumos, mas a própria previsão contida no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que dispõe, de forma indubitável, a possibilidade de creditamento sobre combustíveis e lubrificantes.

Afirma, ainda, que a utilização de ferramentas interfere diretamente no processo produtivo da empresa, uma vez que são exercidos sobre bens usados, deteriorados ou desgastados com a finalidade de renovar ou restaurar máquinas, equipamentos industriais e agrícolas, para que possam ser utilizados em condições normais de uso. Cita como exemplo de ferramentas: enxadas, picaretas, pás quadradas e redonda, enxadecos, chibancas, facões e foices para corte de cana, facas e facões para uso em colheitadeiras, foices, lança chamas, etc.

d) materiais, serviços e combustíveis utilizados em veículos leves

Os gastos desconsiderados sobre despesas com veículos leves (Gol. Saveiro, Hillux, Mitsubishi L200, Ford Ranger, VW Kombi, dentre outros) não seria razoável, pois as peças e equipamentos são indispensáveis à manutenção e à conservação destes veículos leves, que, tal como os veículos e máquinas pesadas (relativamente aos quais foram admitidos créditos pela Fiscalização), integram o processo produtivo das usinas, já que eles estão em campo dia e noite, dando suporte ao departamento agrícola e ao parque industrial.

e) materiais e serviços utilizados na construção civil

Os créditos sobre materiais e serviços utilizados na construção civil (v.g. manutenção e conservação de caldeiras, de edificações industriais, de imóveis e de utensílios de oficinas mecânicas e elétricas, ou seja, no acervo imobiliário da contribuinte) glosados pela Fiscalização seriam essenciais à conservação e à manutenção de toda a unidade agroindustrial, pois aplicados em máquinas e equipamentos com o intuito de preservá-los e não se tratariam de benfeitorias, por dizer respeito a custos e despesas incorridos na manutenção das construções, inexistindo sentido para enquadramento de tais reparos como benfeitorias, ressaltando a impugnante que, quando por ela realizadas benfeitorias, foram procedidas às correspondentes incorporações para fins de amortização como crédito, na forma das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

f) transporte de pessoal

A glosa dos créditos sobre despesas com transporte de pessoal – serviços necessários à cadeia produtiva da contribuinte, bastando para atingir esta conclusão pensar como os trabalhadores chegariam ao campo das plantações não fossem os gastos com estes serviços -seria impertinente em razão do defendido conceito e abrangência de “insumos”.

g) transportes diversos

Na mesma linha estaria a utilização de crédito decorrente da prestação de serviços de transportes diversos, tais como transportes de bagaço, transporte de equipamentos/materiais agrícolas, transporte de terras/tocos, transportes de calcários/fertilizantes, transportes de grão/sementes, transportes de muda de cana, transportes

de vinhaça, entre outros, por se tratarem de serviços de transportes incluídos no processo produtivo da contribuinte e, como tal, dentro do conceito de insumos.

Para respaldar o que entende como custo dentro do processo produtivo, a contribuinte remete-se, novamente, aos arts. 290 e 299, do RIR e afiança que a sistemática da não-cumulatividade implicaria em desonerar o contribuinte do “efeito cascata”.

h) encargos de depreciação

Dentro da sistemática da não-cumulatividade defendida pela recorrente, seria im procedente a glosa de créditos (que a impugnante entende previstos nos arts. 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) sobre despesas com depreciação referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo permanente imobilizado e sobre veículos leves (que foi realizada sob o argumento de que tais produtos não integrariam a cadeia produtiva da impugnante), pois eles são necessários ao regular funcionamento das atividades da empresa.

i) despesas com exportação

Sem razão seriam as glosas de créditos sobre despesas com serviços de exportação/importação (serviços de despachantes aduaneiros, serviços de estivagem, serviços de recebimento e embarques, despesas pela utilização de infraestrutura portuária, pagamento de demurrage, dentre outros) lançados pela defendente em sua contabilidade.

As enfocadas glosas surpreendeu a impugnante, que avalia que tais despesas estão no conceito de insumos e, além disto, mesmo que assim não fosse, estariam enquadradas no art. 3º, IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, já que as despesas que deram margem ao creditamento por parte da empresa nada mais seriam que despesas relacionadas à armazenagem de mercadorias – despesas aduaneiras – nos portos para fins de remessa dos produtos ao exterior.

j) comissão sobre vendas

Tendo em vista que o processo produtivo da contribuinte é encerrado com a efetiva venda do produto e estando contida a atividade de comercialização da produção própria e de terceiros no objeto social da impugnante. Logo, como a sistemática da não-cumulatividade objetiva desonerar o contribuinte do “efeito cascata”, seria impertinente a glosa epigrafada.

k) arrendamento agrícola

A Fiscalização desconsiderou créditos da contribuição para o PIS e da COFINS sobre despesas com arrendamentos agrícolas lançadas na contabilidade, sob o argumento de que inexistiria previsão legal pois tais despesas não eram consideradas Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001 como despesas de aluguéis de prédios e também que não seriam despesas de contraprestação de arrendamentos mercantis.

No entanto, arrendamento agrícola, de acordo com a contribuinte, não seria mais que aluguel do imóvel rural, por meio do qual o proprietário (arrendador) transfere a posse do imóvel rural ao arrendatário, para que este use o bem para fins de exploração agrícola

mediante pagamento de retribuição (a contribuinte apresenta conceito extraído do sítio de SEBRAE).

Por sua vez, o art. 3º, do Decreto nº 59.566, de 14/11/1966, dá a definição jurídica de arrendamento rural, na seguinte vereda:

Art. 3º Arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei.

Desse modo, inexistiram dúvidas da inserção, no rol do art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, dos arrendamentos rurais, consistentes em despesas necessárias à cadeia produtiva da impugnante, sem as quais, simplesmente, a atividade inexistente, porquanto inconcebível a exploração agroindustrial sem a terra para o cultivo das lavouras.

l) despesas com carregamento

Segundo a contribuinte, não andou bem, a glosa de créditos sobre despesas com carregamento, sob o argumento de ausência de previsão legal, pois seriam devidos tais créditos, não apenas em virtude do conceito de insumos apresentado pela impugnante, bem como em razão de previsão expressa embutida no art. 3º, IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois as despesas decorrentes dos serviços de carregamento e serviços de movimentação nada mais seriam que despesas de armazenagem de mercadorias.

Conclui a recorrente que a complexidade de sua cadeia produtiva envolve um conglomerado de fases e de etapas que reclamam a aplicação e o consumo de cada bem e de cada serviço utilizado, necessários ao regular desenvolvimento de suas atividades de produção de etanol, açúcar e de energia elétrica.

Afirma que, nesta linha, teria sido demonstrado que no decorrer do processo produtivo seriam indispensável a aquisição de diversos produtos e serviços que inequivocamente sofrem alteração, desgaste ou dano através de sua utilização nas diversas etapas das atividades desempenhadas pelo sujeito passivo, e, portanto forçoso seria a admissão de que os custos, despendidos com pessoas jurídicas e que foram glosados pela Fiscalização, são necessários para as operações da abrangente cadeia de produção da contribuinte, devendo, desta forma, gerar créditos para a apuração da contribuição para o PIS e da COFINS não cumulativa.

A d. Procuradoria apresentou contra-razões (fls.3811/3833) argumentando inicialmente que como a contribuinte não impugnou a glosa dos valores dos créditos decorrentes de produtos com alíquota zero, bem como daqueles com nota fiscal de simples transferência de produtos entre unidades da Usina, trata-se de matéria preclusa acobertada pela coisa julgada administrativa.

Afirma quanto aos créditos decorrentes da exportação do álcool para “outros fins”, a contribuinte não apresentou documentação suficiente para comprovar suas alegações. Alegações essas, que se baseiam em registros das operações extraídos do sistema SISCOMEX e contratos de exportação.

No entanto, “os registros dos SISCOMEX são preenchidos **unilateralmente** pelo próprio despachante aduaneiro contratado pela empresa. Neste sentido, segundo a disciplina do art. 368 do CPC, aplicada subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, as “declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, **presumem-se verdadeiras em relação ao signatário**” (fl. 3819). E, quanto aos instrumentos contratuais, ainda que estes tenham sido firmados em inglês e português, o que no entender da recorrente dispensaria a exigência legal de tradutor juramento, os termos contratuais por si só não bastam para retirar a eficácia probatória dos documentos fiscais e demais provas coligadas na ação fiscal.

Além disso, no que se refere às notas fiscais, estas demonstram que a exportação ocorreu para fins carburantes, e que, além disso, “**cumpre registrar que a existência de notas fiscais é fato incontroverso. Os documentos fiscais citados pela fiscalização se encontram todos colacionados aos autos do volumoso processo administrativo fiscal, como se pode constatar às fls. 279 e seguintes dos autos digitalizados**” (fl.3820) ao contrário do que pretende alegar a recorrente quando se utiliza da expressão “*caso tenha realmente existido a emissão de Notas Fiscais*”.

Quanto aos créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços diversos – sistemática da não-cumulatividade, a PGFN argumenta o seguinte:

Nesse sentido, somente deve ser considerado insumo, para fins de creditamento, aquilo que seja inerente ao processo de produção do bem destinado à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada.

Esse posicionamento, aliás, é facilmente verificado pela simples leitura do dispositivo legal que garante aos contribuintes de PIS/COFINS créditos decorrentes da aquisição de insumos, na medida em que o legislador claramente se refere a “(...) bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

(...)

Registre-se, ainda, que o ônus de provar a existência e a validade do crédito (mais especificamente, a relação direta entre os supostos insumos adquiridos e o processo de produção dos bens que comercializa), nos termos do artigo 333 do CPC, aplicado de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal, é do contribuinte.

E, tendo relacionado os produtos adquiridos e classificados como insumo pela contribuinte e os serviços adquiridos de pessoas jurídicas afirma:

Ora, não se vislumbra como os produtos e serviços citados acima, entre outros, possam exercer influência direta no processo produtivo da contribuinte.

Ainda que tais bens e serviços possam ser considerados relevantes para a atividade empresarial da recorrente, não se pode dizer sejam os mesmos empregados diretamente na fabricação de álcool destinado à venda pela recorrente, uma vez

que se tratam de bens e serviços auxiliares, complementares ao processo de produção da mercadoria cuja venda gera a receita tributável estando, por isso, fora do alcance do conceito de insumo.

No tocante ao creditamento decorrente de depreciação de bens incorporados ao ativo – aquisição antes de 01/05/2004, destaca:

A recorrente confessa que contrariamente ao disposto no art. 31 da Lei n.º 10.865/2004 efetuou o creditamento de valores decorrentes de despesas com depreciação de bens incorporados a ativo, cuja aquisição ocorreu antes de 01.05.2004.

Justifica que seu procedimento se deu com base na jurisprudência dos tribunais, os quais vêm considerando inconstitucional o dispositivo citado.

(...)

Ora, é cediço que até sobrevir declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle abstrato, o ato normativo ostenta de presunção de constitucionalidade, impondo-se a todos a observância de seus ditames, não se excluindo desta obrigação os particulares.

Se nem mesmo a falta de conhecimento da lei justifica o seu descumprimento, com muito mais razão não é aceitável que o contribuinte, mesmo conhecendo o mandamento legal, deixe-o de observar com base em simples juízo subjetivo que lhe é mais favorável, mormente se tratando de norma veiculadora de benefício fiscal, que demanda interpretação literal e restritiva, nos termos do art. 111, do Código Tributário Nacional.

Na espécie, o contribuinte não ajuizou qualquer demanda judicial objetivando ver afastada a constitucionalidade do dispositivo vergastado para, assim, valer-se do creditamento vedado pelo art. 31 da Lei n.º 10.865/2004. Mas, deixou de seguir a regra legal apenas com base em decisões proferidas em sede controle incidental de constitucionalidade, em cujos processos não foi parte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ivan Allegretti, Relator

O recurso voluntário foi protocolado em 14/03/2012 (fl. 3759-e), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da notificação, ocorrida em 13/02/2012 (fl. 3758-e).

Por ser tempestivo, conheço do recurso.

O mérito da discussão refere-se à apuração de PIS/Cofins pelo regime não-cumulativo, previsto nas Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, podendo ser dividido o enfrentamento das questões da seguinte forma:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/07/2013 por IVAN ALLEGRETTI, Assinado digitalmente em 03/07/2013 por

ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 03/07/2013 por IVAN ALLEGRETTI, Assinado digitalmente em 21

/07/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 23/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1) A proporção do rateio das aquisições: o regime de incidência de PIS/Cofins na venda de álcool.

Dispõe o § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 que “*Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas*”.

Tal regra implica em que, se o contribuinte auferir receitas sujeitas aos regimes cumulativo e não-cumulativo, os insumos apenas gerarão crédito na proporção em que forem aplicados nestas últimas.

A partir de fevereiro de 2007, a comercialização de álcool “para fins carburantes” passou a se submeter à incidência de PIS/Cofins pelo regime cumulativo, de modo que, por não se submeter ao regime não-cumulativo das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, os insumos aplicados na sua produção não geram direito de crédito.

A Fiscalização, no presente caso, entendeu que as operações de exportação realizadas pela Recorrente, embora por ela declaradas nas DEs como sendo de álcool “para outros fins”, na verdade referir-se-iam a álcool para fins carburantes.

Por isso a Fiscalização promoveu a revisão da proporção do rateio dos insumos aplicados na produção, reduzindo a proporção das receitas sujeitas à incidência não-cumulativa e, assim, reduzindo a proporção da participação dos insumos que dão direito de crédito.

Explica a Fiscalização que pela contabilidade não é possível fazer a diferenciação entre o álcool para fins carburantes e para outros fins, constando na conta 5.1.2.510.01 – PRODUTOS INDUSTRIAIS, o valor da receita bruta de todas as vendas no mercado externo (fl. 1918).

Explica que, embora nas telas do SISCOMEX haja a indicação no campo “11 – Descrição de Mercadoria” de que se trataria de álcool de *uso industrial*, tal informação consistiria em mera declaração do despachante, devendo prevalecer a informação das notas fiscais de saída, nas quais constam como Natureza da Operação a informação de “*VENDA DE COMBUSTÍVEL OU LUBRIFICANTE*” e, como Descrição dos Produtos, a informação “*ÁLCOOL HIDRATADO CARBURANTE*” ou “*ÁLCOOL ANIDRO CARBURANTE*”.

Acrescenta, ainda, a Fiscalização, que as compradoras atuam na área de comercialização de biocombustíveis, o que também seria um indício de que o álcool seria utilizado para fins carburantes.

O Recorrente, por sua vez, alega que a especificação do álcool exportado não seria compatível com a classificação de álcool carburante, porque a sua destinação “para outros fins” implica uma qualidade superior do produto, “*como por exemplo, um nível de pureza (graduação alcoólica) maior, a ausência de substâncias tóxicas (o que revela seu destino para o uso doméstico) ou mesmo uma limitação para as substâncias que alteram o gosto e o cheiro do produto (o que revela o seu destino para o uso de bebidas)*” (fl. 3763).

Explica que as especificações para o álcool anidro combustível (EAR) e para o etanol hidratado combustível (EHR) são estabelecidas pela Resolução 23/2010, da Agência

Nacional de Petróleo (ANP), dentre as quais destaca o teor alcoólico em percentual relativo à massa de 99,3% no mínimo, em relação ao EAR, e entre 92,6 e 93,8% para EHR (fl. 3764). Alega, pois, que as especificações técnicas do álcool objeto de exportação não guardariam conformidade com tais critérios.

Exemplifica que os contratos firmados com a Czarnikow Group Limited exigem álcool anidro de teor alcoólico mínimo de 99,7%, o que seria muito superior ao exigido para fins carburantes. E que isto também aconteceria com outros contratos (fl. 3768).

Também diz que alguns contratos mencionam em seu bojo que se trataria de produto “*a ser exportado para fins industriais*” (referindo-se ao Contrato CCH 001-07/08, celebrado com a Alcotra S/A; doc. 33 da impugnação), e que em vários contratos se exige a ausência de “cicloexano” e “benzeno” (cita o Contrato A05/057, celebrado com Alcotra S/A, doc. 34 da impugnação; Contratos CAE 004, 005 e 006-SF 07/08, celebrados com Bauche Energy docs. 35/37 da impugnação), argumentando que seriam substâncias tóxicas, o que denotaria a utilização para fins não carburantes, visto que a Resolução da ANP não faz tamanho grau de exigência. Ou seja, alega que não faria sentido tal nível de exigência caso o etanol fosse destinado para fins carburantes.

Explica, por fim, que alguns contratos impõem uma limitação máxima de “alcoóis superiores”, os quais possuem cheiro e sabor, o que demonstraria que o álcool se destinaria a bebidas alcoólicas.

Diante do panorama existente, considerando as alegações e as provas que existem nestes autos, entendo que deve prevalecer o entendimento da Fiscalização, que privilegiou as informações constantes das notas fiscais, as quais dão conta de que se trataria de álcool carburante, ou combustível, tanto na natureza da operação como na descrição do produto.

As alegações da Recorrente de que o álcool exportado teria características superiores à da legislação brasileira não me parece fazer prova suficiente, ou seja, em sentido contrário ao que faz presumir a informação da nota fiscal.

Isso porque, primeiramente, a legislação nacional não serve de parâmetro para um produto exportado, o qual, se o caso, deverá atender às exigências da legislação do país do importador.

Mas também porque as características dos produtos exportados, segundo as informações prestadas pelo Recorrente, permitem o seu enquadramento e a sua utilização concreta como combustível.

Ou seja, as características diferenciadas do produto exportado em questão não comprometem a sua classificação e sua qualidade como combustível, mesmo que diferentes do padrão brasileiro.

Os aprimoramentos das características em relação ao padrão estabelecido para o álcool combustível brasileiro não parecem capazes de desnaturar o produto exportado enquanto álcool para fins carburantes.

Entendo, por isso, que a argumentação do Recorrente não parece suficiente para descaracterizar o produto como combustível, tal como consta nas notas fiscais de saída.

É mesmo lamentável que não se tenha nenhuma outra evidência jurídica e técnica que deixe clara a aplicação do produto

Os contratos nada revelam quanto à aplicação do produto. Nem parece suficiente dizer que a destinação para “uso industrial” seria suficiente para descaracterizar sua característica enquanto álcool para fins carburantes, pois a aquisição para mistura com gasolina também caracterizaria atividade industrial.

A contabilidade do Recorrente também não discrimina entre a finalidade carburante e outras finalidades, tratando a produção como um todo como “produtos industriais”.

A planilha apresentada pelo próprio contribuinte com o título de “Relação das exportações de álcool “para fins industriais”” (fl. 3494) apenas designa como “TIPO” de álcool as expressões “ANIDRO EUROPEU”, “HIDRATADO ANP”, e “COREIA B”, o que não ilide a presunção, gerada pelas notas fiscais, de que se trataria de álcool combustível, mas pelo contrário, em razão de um destes tipos se referir ao padrão da ANP.

Entendo, pois, que as evidências existentes nestes autos demonstram que o produto exportado seria álcool para fins carburantes, não havendo nenhuma evidência técnica ou jurídica capazes de demonstrar o contrário, ou seja, que o álcool exportado não era álcool para fins carburantes, ou que se tratava de álcool destinado a outras finalidades, que não combustível.

2) O conceito de insumos que geram direito ao crédito.

A Fiscalização utilizou, na análise do direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, o mesmo critério utilizado para aferir o direito de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

A legislação do IPI apenas admite o crédito em relação às aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem (MP, PI e ME), os quais, para serem assim qualificados, devem atender à interpretação contida no Parecer Normativo CST 69/77, o qual se baseia, especialmente para a configuração de matéria-prima e produto intermediário, na exigência de que tais materiais se incorporem ou sofram desgaste pelo contato físico com o produto final.

Ou seja, a Fiscalização recusou o direito de crédito em relação aos insumos que não entram em contato físico com o produto final. E mais: apenas admitiu o crédito em relação aos materiais aplicados na fase de transformação da cana-de-açúcar em álcool, glosando os insumos aplicados nas fases anteriores, correspondentes à lavoura.

Ocorre que no regime não-cumulativo de PIS/Cofins, a Lei dispõe de maneira diferente da legislação do IPI, reconhecendo o crédito em relação à aquisição de “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” (art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003).

O legislador, como visto, vai além do âmbito da industrialização, utilizando termos mais amplos, referindo-se à produção ou fabricação de bens e, também, à prestação de serviços.

Ora, a industrialização é o âmbito em que ocorre a incidência do IPI, cujo fato gerador é a saída, de um estabelecimento industrial ou equiparado, do produto industrializado.

O contexto em que ocorre a incidência de PIS/Cofins, no entanto, é mais amplo, pois apresenta como fato gerador a receita bruta ou faturamento, referindo-se, assim, a todo tipo e amplitude de atividade produtiva, não se limitando apenas à fase de industrialização.

O insumo que gera direito de crédito de PIS/Cofins, portanto, deve ser consentâneo com a amplitude da atividade produtiva que resulta no auferimento da receita pelo contribuinte.

Pode-se afirmar que toda aquisição que gera crédito de IPI também gera crédito de PIS/Cofins, pois os parâmetros restritivos aplicados ao IPI são integralmente abarcados pelos parâmetros mais abrangentes previstos nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, mas não se pode pretender o inverso.

Desde o primeiro momento este Conselho recusou a pretensão de confinar o conceito de insumo aos mesmos critérios da legislação do IPI, conforme serve de exemplo o seguinte julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual foi negado provimento ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional:

CRÉDITO. RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Recurso negado

Acórdão 9303-001.035, Processo 11065.101271/2006-47, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, j. 23/08/2010

O Relator deste precedente, Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, diz com firmeza que “*uma simples leitura do art. 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de PIS/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPP*”.

Com efeito, a diferença marcante entre a não-cumulatividade de IPI e a não-cumulatividade de PIS/Cofins está justamente em que a primeira se circunscreve ao âmbito da industrialização, enquanto a última é mais abrangente, apoiando-se no conceito de produção.

Assim, geram direito de crédito todos os insumos – bens ou serviços – que sejam aplicados na produção – de bens ou serviços –, cuja receita esteja sujeita à incidência sob o regime não-cumulativo.

Não é toda e qualquer aquisição que gera direito de crédito, mas apenas aquelas que se enquadrem nas hipóteses de crédito previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. São estas Leis a fonte primária de definição dos critérios para o direito de crédito.

O entendimento deste Conselho, com efeito, é de que “*O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado. (...) (Acórdão 3301-00.423, Processo 11080.003383/2004-83, Rel. Cons. Maurício Taveira e Silva, j. 03/02/2010).*”

Decidir quanto ao direito ao crédito de PIS/Cofins não-cumulativo exige que primeiro se confirmem as características da atividade produtiva desenvolvida pelo contribuinte para, então, analisar quais as aquisições que configuram insumo para os bens e serviços por ele produzidos.

É o que se passa a analisar.

2.1) Materiais diversos.

No Termo de Encerramento Parcial, a Fiscalização descreve sob o título de “materiais diversos” (item 6.1, fl. 1927/1928) a glosa dos seguintes materiais “*adesivos como estou dirigindo, adesivos diversos, antenas p/ rádio amador, armários, baldes, baterias, bebedouros, bolsas de lona, broxas para caiação, cadeados, caixas plásticas, câmara de ar p/ carro de mão, carregadores de baterias/pilhas, catálogos de peças, colas, compressor de ar p/ carro de mão, carregadores de baterias/pilas, catálogos de peças, colas, compressor de ar condicionado, correntes de ferro, discos de lixa, escada de alumínio, escova de aço, estopas, etiquetas, fitas adesivas, fones de ouvido, fontes de alimentação, lacres, lâminas de serra, lâmpadas para geladeira, lanternas, lixas, lonas, luminárias, microfones, paletes de madeira, peças diversas, peneiras de pedreiro, pilhas, pincéis, postes de concreto, regador plástico, sifão sanfonado, rolos de espuma p/ pintura, serras, solventes, super bonder, thinner, tintas diversas, vaselina, zarcão e outro*”.

A Recorrente, ao contestar a glosa destes “materiais diversos”, refere-se à aquisição de “*antenas para rádio amador, baterias, broxas para caiação, cadeados, câmara de ar para carro de mão, carregadores de baterias/pilhas, fontes de alimentação, lâminas de serra, paletes de madeira, peças diversas, dentre outros*” (fl. 3786).

Alega que “*as peças aplicadas em manutenção de rádio amador, que é um equipamento extremamente necessário para comunicação interna nas áreas industriais e agrícolas, comunicação na logística entre transportes e as frentes de colheita da cana-de-açúcar. Tais materiais visam evitar, por exemplo, colisões entre os veículos que trabalham no transporte da cana de açúcar e auxiliar na logística de veículos nas frentes de colheita*” (fl. 3786) de maneira que seriam incontestavelmente necessários nos procedimentos de plantio, corte, carregamento e transporte da cana-de-açúcar.

A respeito especificamente dos materiais aplicados no funcionamento do sistema de radioamador, entendo que devem ser qualificados como bens utilizados na produção, enquadráveis art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003).

A atividade da Recorrente consiste na produção de álcool, desde o cultivo até o processamento da cana-de-açúcar necessária para obtê-lo.

A fase de cultivo envolve o deslocamento racional de veículos e pessoas em uma área de grande dimensão, exigindo, por isso, um meio de comunicação que possibilite a ordenação de tais fatores da produção, de maneira que entendo que tais equipamentos e configuram bens que participam da atividade produtiva, devendo ser reconhecido o crédito.

Embora pudesse surgir a dúvida sobre se tais equipamentos de rádio amador teriam se incorporado ao ativo imobilizado da empresa, é de se concluir que isto não tenha acontecido, visto que Fiscalização glosou os materiais e serviços utilizados na construção civil justamente por este motivo (deveriam ter gerado crédito na forma de depreciação), e não o fez em relação ao presente tópico.

Verifico, outrossim, que o Recorrente apenas apresentou informações a respeito do papel do radioamador na atividade produtiva, deixando de apresentar qualquer detalhamento quanto à aplicação dos demais materiais que listou.

Em relação a estes outros bens, portanto, não houve a demonstração, pontual e circunstanciada, de que haja ou de qual seria a participação de cada um deles no processo produtivo.

Por estas razões, entendo que deve ser mantida a glosa relativa a este demais itens, reconhecendo-se o direito de crédito apenas em relação aos materiais aplicados no sistema de radioamador (“*antenas para rádio amador, baterias, broxas para caiação, cadeados, câmara de ar para carro de mão, carregadores de baterias/pilhas, fontes de alimentação*”).

2.2) Serviços diversos.

A Recorrente contesta a glosa dos serviços de “*análise de calcário e fertilizantes, cálculos estruturais, serviços de assessoria e consultoria, serviços de carregamento, serviços logísticos, implantação de sistema de automação, implantação e adequação de norma regulamentadora, desenhos e projetos, elaboração de projetos, manutenção em ferramentas, manutenção de rádios-amadores, topografia, análise de solo e adubos, laudo técnico sobre condições ambientais de trabalho, manutenção em roçadeiras, dentre outros*” (fl. 3786).

Argumenta que todos estes serviços configuram despesas operacionais necessárias para a regular execução de suas atividades, dizendo, ainda, que não se poderia conceber uma atividade de agroindústria sem a análise de solo e de fertilizantes, ou de topografia, ou mesmo sem ofertar condições ambientais de trabalho adequadas.

Note-se, primeiramente, que ao dispor quanto às hipóteses de crédito, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não o fazem em relação às despesas operacionais. Ou seja, não se concede crédito em relação às despesas operacionais do contribuinte. As Leis em questão especificam pontualmente as hipóteses de crédito.

Ainda que se alegue que as hipóteses descritas nas referidas Leis se aproximariam de algum conceito relacionado à apuração do Imposto de Renda, o mais adequado seria dizer que se aproximam do conceito de custo de produção, previsto no art. 290 do RIR (Decreto nº 3.000/99), mas, repise-se, sem tomar emprestado este conceito, pois as referidas Leis indicam pontualmente as hipóteses que geram direito de crédito.

Neste sentido, explica Mariz de Oliveira que, em relação à não-cumulatividade de PIS/Cofins, “*constituem-se em insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de*

embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção (Aspectos relacionados à “não cumulatividade” da COFINS e da Contribuição ao PIS. *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 47).

Vale lembrar que estas considerações se referem ao alcance da hipótese de crédito prevista no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Cumprido, portanto, em relação a esta hipótese de creditamento, fazer o juízo a respeito de quais os serviços são pertinentes à produção.

Tendo em vista que a atividade produtiva da Recorrente envolve o plantio de cana-de-açúcar, entendo que são pertinentes à atividade de plantio os serviços de análise de calcário e fertilizantes, de análise de solo e de topografia, configurando atividades inerentes à produção.

Em julgamento recente, este Conselho reconheceu o crédito na elaboração de projetos e serviços técnicos de engenharia, planejamento e gestão de controle de qualidade nas áreas químicas e petroquímica relacionadas ao processo produtivo de plataformas petrolíferas, cuidando o Relator, Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D’Eça, de explicar que, ao contrário do que ocorre com outros insumos tangíveis, em razão da natureza intangível dos serviços, o que os qualifica como insumos não é o contato físico, mas a imprescindibilidade em relação à existência, funcionamento, aprimoramento e manutenção do processo produtivo (Acórdão 3402-001.982, Processo 11050.003270/2005-16, j. 29/01/2013, fls. 6/7).

No presente caso, a análise de calcário e fertilizantes, bem como a análise de solo e de topografia, são serviços que aprimoram a atividade produtiva, proporcionando o manejo do solo de maneira eficaz para a lavoura.

Também participam da produção os serviços de manutenção em roçadeira e de manutenção de ferramentas, em relação aos quais deve ser reconhecido o direito de crédito, pois manter as máquinas e equipamentos em condições adequadas de produção deve ser reconhecido como insumo aplicado na produção.

Os serviços de manutenção dos rádio-amadores, pela mesma razão – por entender que o sistema de radio-amador participa da atividade produtiva –, devem gerar crédito, pois também se enquadram como serviços de manutenção de equipamentos aplicados na produção.

Também deve ser reconhecido o direito de crédito em relação aos serviços de carregamento, na medida em que configuram etapa da atividade produtiva.

Quanto aos demais serviços, os quais são genericamente denominados de serviços de assessoria e consultoria, de logística, desenhos e projetos, elaboração de projetos, implantação de sistema de automação, implantação e adequação de norma regulamentadora, etc. – não há qualquer demonstração específica a respeito do que se tratam, e de sua pertinência ou de sua aplicação na produção, razão pela qual deve ser mantida a glosa em relação a eles.

2.3) Materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas e ferramentas.

Quanto ao material de limpeza de equipamentos e máquinas, entendo que tais produtos também devem ser considerados como parte integrante da produção, tendo em vista que o ato de produzir também exige o restabelecimento dos equipamentos à situação normal de produção, tal como se encontravam antes da degradação causada pelo ato produtivo.

A atividade produtiva, em seu sentido completo, envolve o restabelecimento dos bens de produção ao estado anterior à utilização na produção, o que envolve tanto a sua manutenção como a sua limpeza, a qual corresponde concretamente a uma forma de conservação.

Tal como a manutenção mecânica preventiva, e colaborando com ela, a limpeza é ato que preserva a vida produtiva dos equipamentos aplicados na produção.

Entendo, por isso, que também deve ser reconhecido o direito de crédito em relação ao material aplicado para a limpeza dos equipamentos e máquinas utilizados na atividade produtiva.

No que se refere à graxa, deve-se reconhecer o direito de crédito da Recorrente, pois o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 é expresso em reconhecer tal direito em relação às aquisições de combustíveis e lubrificantes, não havendo dúvida de que a graxa é um lubrificante e de que tem a sua aplicação como lubrificante nos equipamentos e máquinas utilizados na produção.

Quanto às ferramentas, explica a Recorrente que “*se trata de utensílios utilizados pelas oficinas mecânica e elétrica indispensáveis à manutenção de máquinas e equipamentos industriais e agrícolas, caminhões, tratores, carregadeiras, dentre outros veículos*” (fl. 3788) e também que se referem a “*ferramentas necessárias ao corte, trato, formação e colheita da cana-de-açúcar: Enxadas, picaretas, pás quadradas e redonda, enxadecos, chibancas, facões e foices para corte de cana, facas e facões para uso em colheitadeiras, foices, lanças chamas, etc.*” (fl. 3788).

Entendo que em relação aos dois tipos de ferramentas, tanto aquelas utilizadas para o corte de matéria-prima, como aquelas aplicadas na manutenção de máquinas, deve ser reconhecido o direito de crédito.

Isto porque preservar a integridade e o regular funcionamento das máquinas utilizadas na atividade produtiva é atividade intrínseca à atividade produtiva. Não há atividade produtiva sem a constante preservação do maquinário.

Concluo, pois, pelo reconhecimento do direito de crédito tanto na aquisição dos materiais para a limpeza de equipamentos e máquinas, como da graxa e das ferramentas.

2.4) Materiais, serviços e combustíveis utilizados em veículos leves.

A Recorrente se insurge contra as glosas efetuadas sobre os materiais, serviços e combustíveis utilizados em veículos leves, tais como: Gol, Saveiro, Hilux, Mitsubishi L200, Ford Ranger, VW Kombi, dentre outros, protestando quanto ao fato de a Fiscalização apenas ter considerado que os insumos relacionados aos veículos pesados dariam ensejo ao creditamento.

Explica que tais veículos leves são “*utilizados pela empresa para dar suporte e apoio, tanto na área rural como na área urbana*” (fl. 3788) e que “*estão no campo dia e noite dando suporte ao departamento agrícola, assim como os veículos leves que estão*

constantemente dando apoio ao parque industrial, para que se possa executar o processo de industrialização com eficiência” (fl. 3789).

O fato de se tratar de veículos utilitários empresta veracidade ao relato da Recorrente, de que os veículos em questão são aplicados em atividades que servem de apoio direto à atividade produtiva, colaborando diretamente na produção.

Não havendo demonstração pela Fiscalização de que tais veículos utilitários foram desviados de sua atividade de apoio, mas que se prestariam a atividades não relacionadas à produção, entendo ser o caso de manter a presunção de que são aplicados na atividade produtiva, gerando o direito de crédito.

Embora tais veículos leves tenham uma funcionalidade diferente daquela desempenhadas pelos veículos pesados – não se podendo equiparar à participação peculiar destes últimos –, têm uma participação própria, igualmente importante para o desenvolvimento da atividade produtiva.

Entendo que, por tais razões, deve ser reconhecido o direito de crédito a todos os itens relacionados a esta glosa.

2.5) Materiais e serviços utilizados na construção civil.

A Recorrente explica que os materiais e serviços utilizados na construção civil não se referem à construção de benfeitorias, como supôs a Fiscalização, mas foram aplicados na manutenção das construções. Protesta, afirmando que nem todo gasto com construção civil corresponde à construção de edificações ou .

Alega que tais aquisições se destinaram à *“manutenção e conservação de caldeiras, de edificações industriais, de imóveis e de utensílios de oficinas mecânicas e elétricas, enfim, no acervo imobiliário da Contribuinte”* (fl. 3790).

A Fiscalização, com efeito, procedeu a glosa por entender que *“o correto seria a empresa incorporar tais gastos com materiais e serviços utilizados em atividades de construção civil em seu ativo e, a partir deste momento, aproveitar os encargos com depreciação e amortização como créditos. Fora deste caso, não há como a empresa creditar-se diretamente de tais gastos, haja vista os mesmos não se enquadrarem no conceito de insumos”* (fl. 1931).

A Lei assegura o direito de crédito em relação a *“edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa”* (art. 3º, VII, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), circunstanciando que o crédito é apurado em relação ao valor *“dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês”* (art. 3º, § 1º, III).

O direito de crédito, portanto, acontece em relação a edificações e benfeitorias que sofram depreciação, e na medida desta, de maneira que exige que se trate de uma intervenção de construção civil que seja levada ao ativo e seja passível de depreciação.

A Fiscalização descreve que, dentre os materiais excluídos estão *“cal hidratado construção civil saco 20 kg, cal para pintura – saco com 08 kg, concreto usinado dentre outros”*, e que dentre os serviços estão *“aluguel máquinas/equipamentos para*

construção civil, análise de concreto, terraplanagem, serviços em telhados, mão-de-obra de pedreiros e ajudantes, serviços de alvenaria, serviços de pavimentação e recapeamento asfáltico, serviços de projetos de construção civil, serviços de sondagem de solo em construção civil, e outros” (fl. 1931).

Tais serviços e materiais apenas poderiam gerar crédito na forma de depreciação, dependendo de que sejam passíveis de incorporação ao ativo imobilizado e passíveis de depreciação.

Em relação a estes bens e serviços, portanto, não poderia haver o crédito imediato pelo valor de aquisição.

2.6) Transporte de pessoal.

A Fiscalização realizou a glosa dos valores pagos pelo serviço de transporte de pessoal, com fundamento na Solução de Divergência Cosit nº 43/2008, a qual trata em conjunto das *“Despesas efetuadas com o fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes ou equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa”*, concluindo que não geram direito de crédito, *“por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda”*.

A Recorrente, por sua vez, limita-se a alegar genericamente que *“o transporte do pessoal nada mais é do que um serviço necessário à cadeia produtiva da Recorrente, para a consecução de suas atividades, sobretudo para o cultivo, extração e industrialização de seus produtos. Basta pensa, por exemplo, como os trabalhadores chegariam ao campo das plantações, se não fosse a realização de tais gastos com esses serviços”* (fl. 3791).

As notas fiscais apresentadas nos autos também não permitem identificar o trajeto e a utilidade em que é empregado o serviço de transporte de pessoal.

Este circunstanciamento é indispensável para que se possa decidir quanto ao direito de crédito.

Isto porque é necessário diferenciar entre o transporte destinado a fazer com que o empregado chegue à empresa – o qual configura um benefício de ordem trabalhista, proporcionado pela empresa aos seus funcionários – e o transporte especializado que desloca o funcionário dentro da área de cultivo para executar o plantio ou a colheita da cana-de-açúcar.

A propósito deste situação peculiar, confira-se o seguinte julgado:

(...) PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. ART. 3º, II DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. TRANSPORTE DE PESSOAS ENTRE A SEDE DA EMPRESA E O LOCAL DO CORTE DA CANA-DE-AÇÚCAR. POSSIBILIDADE.

A análise do direito ao crédito deve atentar para as características específicas da atividade produtiva do contribuinte.

Na atividade de usinagem de cana-de-açúcar, o transporte dos funcionários até o local do corte da cana-de-açúcar é uma atividade integrante, porquanto necessária, do processo produtivo.

Situação em que o transporte do funcionário não configura pagamento de um benefício ao empregado, mas a contratação de um serviço que viabiliza a produção, integrando o processo produtivo. (...)

(Acórdão n.º 3403-001.268, PA n.º 10840.000089/2005-99, Rel. Cons. Ivan Allegretti, j. 06/10/2011)

No caso do precedente acima, como se percebe, o transporte do funcionário não se caracteriza como o pagamento de benefício aos empregados, mas como contratação de um serviço que viabiliza a produção, ou seja, como providência necessária e integrante do processo produtivo, remunerada como contratação da prestação de um serviço propriamente dito (transporte de pessoas).

Há casos, portanto, em que o transporte dos funcionários fica circunscrito a uma etapa da atividade de plantação e colheita da cana-de-açúcar, permitindo que o pagamento por este serviço seja tratado como insumo no processo produtivo.

Ocorre que no presente caso não há a demonstração de que o serviço de transporte de pessoas que foi concretamente prestado consista única e especificamente no deslocamento da sede para as plantações, ou que de qualquer outro modo configure etapa do processo produtivo, e não apenas um benefício ao empregado.

Isto força presumir que tais pagamentos se referem, ou quando menos também incluem, o transporte de funcionários enquanto um benefício proporcionado pela empresa aos seus funcionários, o qual não configura insumo aplicado na produção, não gerando direito de crédito.

2.7) Transportes diversos.

A Fiscalização realizou a glosa de todos os pagamentos realizados a título de serviços de transporte, informados tanto na linha 7 do DACON (despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda) como na linha 13 (outros valores com direito de crédito).

Trata-se de “transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, entre outros” (fl. 1934).

A Recorrente se insurge argumentando que tais serviços de transporte são diretamente aplicados no seu processo produtivo.

Entendo que assiste razão ao Recorrente, pois os serviços de transporte listados configuram atos que interligam, integram e concretizam a atividade produtiva.

Não apenas o transporte de produtos aplicados no processo produtivo como também o transporte dos resíduos decorrentes da produção configuram atos que viabilizam e integram o processo produtivo.

Este tema foi enfrentado logo nos primeiros julgados deste Conselho a respeito do regime não-cumulativo, concluindo que “*Quanto aos dispêndios realizados com o serviço de remoção de resíduos industriais, não há nenhuma dívida de que este serviço é parte do processo de industrialização dos bens exportados e está vinculado à receita de exportação. Pela natureza da atividade da recorrente, sem este serviço não há produção. Sendo um serviço diretamente vinculado ao processo produtivo, entendo que a recorrente tem direito ao crédito da Cofins incidente sobre a compra desse serviço e, como tal, tem direito ao ressarcimento desse crédito em face da exportação dos produtos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002)*” (trecho do voto proferido no Acórdão 201-81.139, Recurso 148.457, Processo 11065.101271/2006-47, Rel. Cons. Walber José da Silva, j. 02.06.2008).

Entendo, pois, que deve ser reconhecido o direito de crédito em relação aos serviços de transporte em questão.

2.8) Encargos de depreciação.

A Fiscalização glosou os valores das depreciações de ativo imobilizado por entender que determinados bens – móveis, utensílios, veículos leves, equipamentos e aparelhos de telefonia, equipamentos e aparelhos de computação e software de computação – não colaborariam na atividade de produção da contribuinte (fl. 1925):

Os bens incorporados ao ativo imobilizados que tiveram os respectivos encargos de depreciação glosados para fins de creditamento do PIS e da Cofins por não serem utilizados na produção de bens destinados à venda referem-se a:

móveis e utensílios (ex.: armários, microondas cômput, câmara digital, retroprojetor, condicionadores de ar cômput, cadeiras giratórias, calculadora HP, estantes de aço, cama estofada, bebedouro, vídeo cassete, DVD *player*, equipamento de som, televisor 40 polegadas LCD Sony, cadeira empilhável, gelágua, mesa corbusier, sofá, puff em couro, mesa lateral, *buffet* em madeira, conjunto de mesa de jantar, cadeira para mesa de jantar, conjunto de sofá com 08 poltronas, mesa de centro em aço, frigobar, micro system e CD player, esculturas em madeira, luminária tolomeu terra, secador de mão, banheira cortina com aquecedor e acessórios, forno elétrico digital, lavalouça, espreguiçadeira em talisca, cafeteira, camas beliche),
veículos leves (ex.: Gol, Saveiro ambulância, Clio, Uno Mille, Hillux, motocicletas, bicicletas, veículo Ômega blindado, automóvel BMW modelo X5 FB31),

equipamentos e aparelhos de telefonia,

equipamentos e aparelhos de computação e

software de computação.

A este respeito, o Recorrente limitou-se a alegar genericamente que “*tais máquinas, equipamentos e outros bens são necessários ao regular funcionamento das atividades da empresa, sem os quais a consecução do seu produto final estaria comprometida*” (fl. 3792).

Argumenta que tal direito decorre da previsão expressa do art. 3º, VI das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, cuja redação é a seguinte:

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/07/2013 por IVAN ALLEGRETTI, Assinado digitalmente em 03/07/2013 por

ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 03/07/2013 por IVAN ALLEGRETTI, Assinado digitalmente em 21

/07/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 23/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

Diferente do que sustenta o Recorrente, o dispositivo de Lei em questão vincula a aplicação das máquinas, equipamentos e outro bens à sua utilização na produção de bens ou na prestação de serviços, como condição para que tal aquisição gere direito de crédito.

Em relação aos bens concretamente glosados pela Fiscalização, o Recorrente não comprovou pontualmente a aplicação de cada um deles na produção de bens destinados à revenda ou na prestação de serviços, devendo, por isso, ser mantida a glosa.

2.9) Despesas com exportação.

As glosas relacionadas ao item “despesas com exportação” referem-se a *“serviços de despachantes aduaneiros, serviços de assessoria aduaneira, serviços de desembarço aduaneiro, reembolso de despesas com taxas pagas a sindicatos, serviços de estivagem, serviços de recebimento e embarque, serviços de controle de estoque, despesas pela utilização de infra-estrutura portuária, despesas com emissão de certificados, serviços de supervisão, serviços de coleta e análise de álcool, serviços de assessoria na exportação, pagamento de demurrage, entre outros”* (fl. 1935).

A Fiscalização motiva a glosa na falta de previsão legal, por não caracterizarem despesas de armazenagem de mercadoria nem frete na operação de venda.

Defende a Fiscalização que em razão da interpretação restritiva que se deve dar aos benefícios legais, não se poderia interpretar o termo *“armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (...) quando o ônus for suportado pelo vendedor”* de maneira a abarcar despesas portuárias ou com despachantes aduaneiros (fl. 1935).

O Recorrente, por sua vez, sustenta que tais despesas de exportação seriam necessárias à operação de venda.

Em primeiro lugar, entendo que não está em questão a aplicação de uma interpretação restritiva na forma do art. 111 do CTN, porque não se está tratando de um benefício fiscal. Os créditos previstos nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não são um favor fiscal, mas um dos elementos de apuração das contribuições.

Ocorre, no entanto, que os gastos que foram glosados não se enquadram em qualquer das hipóteses de crédito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Os pagamentos pelos serviços relacionados ao trâmite aduaneiro não configuram serviço aplicado na produção de bens, visto que não se enquadram nem como insumo da produção, nem podem ser interpretadas como frete, nem armazenamento.

As referidas Leis não contemplaram as despesas de venda, mas apenas o frete e o armazenamento, cujos conceitos não se confundem com os pagamentos de serviços relacionados ao trâmite aduaneiro.

2.10) Comissões sobre vendas.

A Fiscalização glosou os créditos correspondentes aos pagamentos de comissões sobre vendas, por entender que os serviços prestados pelos representantes comerciais somente poderiam ser considerados insumos se fossem aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda, o que não se configuraria no caso, eis que são serviços prestados em fase posterior, constituindo despesas de venda de produtos, portanto, não se subsumindo ao conceito de insumo (fl. 1936).

O Recorrente alega que o seu processo produtivo envolve não apenas semear, cultivar, colher e industrializar, como também vender, sem o quê não fariam sentido todas as etapas anteriores (fl. 3794).

Entendo que deve ser mantida a glosa, em razão de que o pagamento de comissões sobre vendas não configura prestação de serviço que possa ser considerada insumo para a produção.

Trata-se de mais uma situação, a exemplo do item anterior, que esbarra no dato de as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não contemplaram as despesas de venda, mas apenas o frete e o armazenamento, cujos conceitos não se confundem com o pagamento de comissões sobre vendas.

2.11) Arrendamento agrícola.

A glosa das despesas lançadas na conta ARRENDAMENTOS PJ foi realizada por se ter verificado, a partir da análise dos contratos firmados com outras pessoas jurídicas, de que se trata de arrendamentos agrícolas.

Entende a Fiscalização que tais despesas não se enquadram como insumos nem podem ser consideradas como despesas de aluguéis de prédios e, também, por não serem contraprestação de arrendamento mercantil.

O Recorrente explica que o arrendamento agrícola nada mais é que o aluguel de um imóvel rural, do qual o arrendatário toma posse para promover a exploração agrícola, mediante o pagamento de retribuição, e que por isso deve ser considerado incluído no rol do inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, além de se tratarem de bens indispensáveis para a produção.

Entendo que assiste razão ao contribuinte.

Não se pode conceber qualquer razão para distinguir entre um imóvel urbano ou rural, ou entre um imóvel construído ou um terreno, parecendo suficientemente claro do conjunto das hipóteses de crédito, que seu âmbito de aplicação se circunscreve aos bens e serviços que são utilizados na produção.

Entendo, por isso, que os aluguéis de prédios referidos na Lei abarca os diversos tipos de aluguéis de imóveis destinados à produção.

Ainda que não se encaixasse no inciso IV, entendo que o arrendamento se enquadraria no inciso II do art. 3º.

O arrendamento configura um pagamento pelo direito de uso de um bem imóvel.

A Lei reconhece o direito de “*crédito calculado em relação: a bens e serviços, utilizados como insumo na (...) produção (...) de bens*”, na forma do inciso II do art. 3º.

No inciso II do art. 3º das Leis não se fala em aquisição. Usa o termo “relativo” a bens.

Tem-se em tela o direito de uso de um bem que é efetivamente utilizado na produção. Aliás, em relação ao bem em questão, deve-se reconhecer que suas propriedades são alteradas e entram em contato direto com os produtos, sendo cabal o fato de que é aplicado diretamente na produção.

Assim, seja pelo inciso IV, seja pelo inciso II, deve ser reconhecido o direito de crédito pelo pagamento do arrendamento dos imóveis rurais utilizados na produção.

2.12) Despesas com carregamento.

Também foram glosados os valores da conta 6.1.1.607.03 – EMPACOTAMENTO/CARREGAMENTO, cujo histórico de lançamento contábil esclarece que se trata de serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria.

A Fiscalização entender que tais despesas nem configuram insumo nem podem ser consideradas como despesas de armazenagem de mercadoria (fl. 1937).

O Recorrente sustenta o oposto, ou seja, que as despesas de carregamento e de movimentação de mercadorias configuram despesas da armazenagem das mercadorias, como também configuram insumos para a produção.

Entendo que os serviços de movimentação de mercadoria para a reorganização dos insumos e produtos envolvidos na produção, configura uma etapa da atividade produtiva.

3) Créditos em relação a bens incorporados que foram adquiridos antes de 01/05/2004.

A Fiscalização promoveu a glosa do valor das aquisições de bens para o ativo imobilizado realizadas antes de 30/04/2004, com fundamento no art. 31 da Lei nº 10.865/2004.

O contribuinte sustenta que tal dispositivo de Lei é incompatível com o conjunto das disposições que tratam do regime não-cumulativo, além de violar o direito adquirido, o princípio da segurança jurídica e o da irretroatividade da lei tributária.

Entendo que deve ser mantida a glosa, pois não há como este Tribunal Administrativo afastar a aplicação de Lei vigente sob o argumento da inconstitucionalidade.

É este o entendimento consolidado pela Súmula CARF nº 2 que “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Por esta razão, no presente caso deve ser mantida a glosa dos valores computados em desacordo com a Lei.

4) Conclusão.

Voto pelo provimento parcial do recurso, para reconhecer o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo na aquisição de materiais aplicados no funcionamento do sistema de radioamador (parcial em relação ao item “*materiais diversos*” – item 2.1 do Termo de Encerramento Parcial), de serviços de análise de calcário e fertilizantes, de análise de solo e de topografia, de manutenção em roçadeira e de manutenção de ferramentas, de manutenção dos rádio-amadores e de carregamento (parcial em relação ao item “*serviços diversos*” – item 2.2), de material de limpeza de equipamentos e máquinas, bem como de graxas e ferramentas de manutenção de máquinas e equipamentos e ferramentas necessárias ao corte (total em relação ao item “*materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas e ferramentas*” – item 2.3), de serviços de transporte de matérias-primas, produtos em fase de produção e resíduos, constantes do item “*transportes diversos*” (total em relação ao item 2.7), de “*arrendamentos agrícolas* (total em relação ao item 2.11) e de despesas de carregamento e movimentação de mercadoria (total em relação ao item 2.12).

Sala das Sessões, em 25 de junho de 2013

Ivan Allegretti

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Kern

Este voto aborda, exclusivamente, a subsunção no conceito de insumo adotado pelo Colegiado dos itens (i) materiais, serviços e combustíveis aplicados em veículos leves; (ii) antenas, baterias; carregadores de baterias/pilhas; fontes de alimentação para rádio amador; (iv) ferramentas necessárias ao corte, trato, formação e colheita da cana-de-açúcar, e; (v) ferramentas para a manutenção de máquinas e equipamentos, em que o ínclito Conselheiro Ivan Allegretti ficou vencido.

Reporto-me ao conceito de insumo esposado pelo Colegiado, reproduzido no voto do Conselheiro Ivan, capítulo 2, acima, com os grifos do Relator:

“O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado. (...)” (Acórdão 3301-00.423, Processo 11080.003383/2004-83, Rel. Cons. Maurício Taveira e Silva, j. 03/02/2010

Com esse conceito em vista, há de se reconhecer que os bens e serviços em questão, ou são bens incluídos no Ativo Permanente, ou neles são aplicados, seja como serviço, seja como partes ou peças de reposição.

Portanto, os gastos com tais itens escapam do conceito de insumo e não geram crédito das contribuições sociais não cumulativas.

Mantenham-se as glosas procedidas a esse título.

Processo nº 10410.723727/2011-51
Acórdão n.º **3403-002.319**

S3-C4T3
Fl. 3.853

É como voto.

Sala de sessões, em 25 de junho de 2013

Alexandre Kern - Redator designado.

CÓPIA