



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.723732/2014-15
Recurso Embargos
Acórdão nº 3301-013.160 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2023
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado TRIUNFO AGROINDUSTRIAL LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/03/2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS. PENALIDADE. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA OMISSA.

Constatada a omissão objeto dos embargos declaratórios, imperioso o saneamento para fazer constar no Acórdão Embargado que a multa cancelada foi conhecida *ex officio* por alcançar matéria de ordem pública. No entanto, sem concessão de efeitos infringente, já que inalterado o resultado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração, para sanar a omissão indicada, sem efeitos infringentes, para incluir na redação do Acórdão Embargado a expressão “de ofício”.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Jose Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Sabrina Coutinho Barbosa, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente convocado(a)), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Por bem retratar as vicissitudes do presente processo, transcrevo o relatório do Acórdão Embargado:

Por economia processual, adoto o Relatório confeccionado no bojo da Resolução nº 3301-001.670:

Visando à elucidação do caso, adoto e cito o relatório do constante da decisão recorrida, Acórdão no 14-61.817 - 11ª Turma da DRJ/RPO (fls 1235/1271): Trata-se de Autos de Infração relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, referente aos períodos de apuração abril/2011 a agosto/2012, fevereiro e março/2013 (fls. 03/09), à Contribuição para o PIS/Pasep, referente aos períodos de apuração julho/2011 a agosto/2012, fevereiro e março/2013 (fls. 10/15), e também a Outras Multas Administradas pela RFB, referente a fatos geradores ocorridos entre 09/12/2010 e 19/03/2014 (fls. 16/23).

Por meio dos Autos de Infração relativos à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep foram constituídos créditos tributários nos valores totais de R\$ 7.068.321,49 e R\$ 1.039.726,34, respectivamente, incluídos os valores principais, multas de ofício no percentual de 75% e juros de mora calculados até 31/10/2014. No Auto de Infração relativo a Outras Multas Administradas pela RFB foi constituído crédito tributário referente a Multa Regulamentar, no importe de R\$ 2.752.940,65.

No Relatório Fiscal de fls. 27/62, o Auditor-Fiscal apresenta os fundamentos da autuação. Inicia informando que a ação fiscal abrangeu a análise e procedência de créditos relativos ao PIS e à Cofins não cumulativos vinculados à receita auferida no mercado externo, entre o quarto trimestre de 2008 e o primeiro trimestre de 2013, que foram objeto dos Pedidos de Ressarcimento – PER a seguir relacionados:

PER/DCOMP	CRÉDITO	PA	VALOR	DATA
27024.49566.170409.1.5.09-2529	COFINS ME	4º TR 2008	865.618,32	17/04/2009
11487.53524.210909.1.1.09-6704	COFINS ME	1º TR 2009	997.058,46	21/09/2009
00786.25588.250110.1.1.09-6005	COFINS ME	2º TR 2009	341.777,87	25/01/2010
41811.26700.200510.1.1.09-2907	COFINS ME	4º TR 2009	993.427,26	20/05/2010
41720.91588.190411.1.1.09-5583	COFINS ME	1º TR 2010	863.172,38	19/04/2011
33578.38695.190711.1.1.09-3168	COFINS ME	2º TR 2010	187.957,94	19/07/2011
04700.33951.140911.1.1.09-5723	COFINS ME	3º TR 2010	108.082,47	14/09/2011
16925.76527.191011.1.1.09-2805	COFINS ME	4º TR 2010	782.637,22	19/10/2011
20504.97687.300812.1.5.09-9499	COFINS ME	1º TR 2011	748.055,95	30/08/2012
19133.62962.050912.1.5.09-5452	COFINS ME	2º TR 2011	274.511,97	05/09/2012
34666.19616.190912.1.1.09-0993	COFINS ME	3º TR 2011	166.159,61	19/09/2012
19510.42352.181012.1.1.09-1632	COFINS ME	4º TR 2011	990.987,80	18/10/2012
16907.77079.180413.1.5.09-0788	COFINS ME	1º TR 2012	934.591,54	18/04/2013
12331.86219.190413.1.5.09-1847	COFINS ME	2º TR 2012	220.345,21	19/04/2013
31772.49577.130813.1.5.09-4069	COFINS ME	4º TR 2012	1.046.946,81	09/08/2013
28088.14896.160813.1.5.09-0034	COFINS ME	1º TR 2013	509.093,93	16/08/2013
11693.98624.250110.1.1.08-2533	PIS ME	4º TR 2008	187.930,30	25/01/2010
00083.01895.250110.1.1.08-3654	PIS ME	1º TR 2009	216.466,63	25/01/2010
30382.86940.250110.1.1.08-0196	PIS ME	2º TR 2009	74.201,76	25/01/2010
38935.94124.091210.1.1.08-4884	PIS ME	4º TR 2009	215.678,29	09/12/2010
37739.92420.310811.1.1.08-2756	PIS ME	1º TR 2010	143.978,21	31/08/2011
13252.03758.140911.1.1.08-7549	PIS ME	2º TR 2010	40.806,66	14/09/2011
03651.27863.131011.1.1.08-7091	PIS ME	3º TR 2010	23.465,28	13/10/2011
21785.13899.301112.1.1.08-4986	PIS ME	4º TR 2010	169.914,65	30/11/2012
10395.74736.301112.1.1.08-2928	PIS ME	1º TR 2011	162.406,88	30/11/2012
05173.30497.301112.1.1.08-2087	PIS ME	2º TR 2011	59.598,00	30/11/2012
26872.90323.301112.1.1.08-1903	PIS ME	3º TR 2011	36.074,13	30/11/2012
07104.26734.301112.1.1.08-2481	PIS ME	4º TR 2011	215.148,66	30/11/2012
00496.77505.190413.1.5.08-4601	PIS ME	1º TR 2012	202.904,74	19/04/2013
13350.31563.170713.1.1.08-8735	PIS ME	2º TR 2012	47.838,11	17/07/2013
42746.88812.090813.1.5.08-3240	PIS ME	4º TR 2012	231.205,56	09/08/2013
39336.23231.190314.1.1.08-7395	PIS ME	1º TR 2013	110.526,96	19/03/2014

Informa a seguir que em decorrência da análise efetuada foram glosados os créditos indevidamente aproveitados pela contribuinte, seja na dedução das contribuições devidas, seja em Pedidos de Ressarcimento, disso resultando redução de saldos bem como insuficiência de pagamentos e, para os PER transmitidos após junho de 2010, o lançamento de multa isolada no percentual de 50% sobre os valores indevidamente pleiteados.

Esclarece então que: a empresa dedica-se à produção e comercialização de açúcar e álcool utilizando como matéria-prima básica a cana-de-açúcar obtida

mediante produção própria ou adquirida de terceiros; como a maioria das empresas deste ramo, tem produção sazonal, normalmente ocorrendo o período de safra/produção entre os meses de setembro a março; a comercialização é feita tanto no mercado interno como no externo, sendo que o açúcar é predominantemente exportado e o álcool é majoritariamente comercializado no mercado interno.

Passa a tratar dos créditos glosados informando inicialmente que o conceito de insumo, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins está regido em legislação própria e não pode ser confundido nem interpretado à luz da legislação do IRPJ. Apresenta um índice do que passará a expor:

A apresentação foi dividida nos seguintes tópicos :	
1 Créditos Glosados na Agricultura	
1.1 – Serviços	
1.2 – Bens	
2 Créditos Glosados no Transporte da Cana	
3 Créditos Glosados no Processo Produtivo	
3.1 – Detetização e Transporte de Resíduos	
3.2 – Produtos de Limpeza e de Tratamento de Água	
3.3 – Diversos	
4 Créditos Glosados em Armazenagem e Frete de Vendas	
5 Créditos Glosados em Depreciação-Agricultura e Processo Produtivo	
6 Créditos Glosados em Aluguel de Máquinas e Equipamentos	
7 Outros Créditos Glosados	
7.1 – Frete na Compra - Bens	
7.2 – Frete na Compra – Cana de Açúcar	
7.3 – Transporte de Pessoal – Agricultura e Processo Produtivo	
7.4 – Duplicidade na Apuração dos Créditos	
7.5 – Documentação Comprobatória Não Apresentada	
8 Apuração dos Valores do Crédito, Saldos e Insuficiência de Pagamento	
9 Apuração dos Valores da Multa Isolada	

Discorre sobre os créditos glosados na agricultura. Sustenta que neste caso, segundo entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, os insumos utilizados na atividade agrícola não dão direito à apuração e aproveitamento de créditos, posto que não são insumos utilizados na produção dos bens destinados à venda, o açúcar e o álcool.

Ressalta (os destaques são do original):

Ora, em relação aos gastos ocorridos na Agricultura, tais aquisições não poderiam gerar direito aos créditos pleiteados por tratar-se de ciclos produtivos diferentes: um, a atividade rural de cultivo da cana-de-açúcar e outro, a produção de álcool e açúcar. A contribuinte fabrica açúcar e álcool, e além disso, cultiva parte da cana-de-açúcar que utiliza na própria atividade industrial.

Entende a Receita Federal que a fabricação de açúcar e álcool e a produção de cana-de-açúcar são dois processos diferentes e que não se confundem para fins de apuração de PIS e Cofins no regime não cumulativo.

Além disso, não representam gastos com insumos utilizados na produção de produtos destinados à venda e sim gastos/insumos utilizados na obtenção de matérias prima para o próprio consumo.

Note-se que a empresa não vende cana e sim açúcar e álcool e a legislação do PIS/COFINS é clara quando restringe o direito ao crédito apenas a

insumos utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda. (Lei 10.833/03, art. 3º, II)

Registra que este entendimento está expresso em diversas Soluções de Consulta, das quais transcreve trechos, e ainda, que o mesmo entendimento se aplica a outras atividades do segmento agroindustrial como, por exemplo, siderúrgicas com produção própria de carvão vegetal, indústria de papel com produção própria de eucaliptos, e acrescenta:

E não é só. Mesmo na absurda hipótese de creditamento de bens e serviços aplicados na área agrícola, nem assim os supostos créditos seriam integrais, uma vez que a maioria das atividades agrícolas (entre as quais se inclui a produção de cana...), está sujeita a que parte dos seus custos com preparo e plantio seja imobilizada através da EXAUSTÃO e, ao contrário da depreciação e da amortização, não existe qualquer previsão legal para o creditamento de quotas de exaustão. (...) (destaques no original)

Apresenta, em nota de rodapé, a seguinte observação: A empresa apresentou uma planilha Serviços de Terceiros-Agrícola na qual relacionava todos os serviços de manutenção, frete de cana, solda, diversos,....efetuados na área agrícola. Para fins de melhor visualização, a ação fiscal "quebrou" esta planilha em várias outras de acordo com o tipo do serviço prestado: Frete de Cana, Serviços de Terceiros Manutenção de Equipamentos Agrícolas, Serviços Diversos e Serviços de Terceiros-Manutenção de Equipamentos de Transporte. A mesma "quebra" foi efetuada na Planilha Manutenção e Reparos, que foi dividida em Equipamentos Agrícolas e Transporte. Convém acrescentar que a "quebra" não implicou alteração nos valores totais, que, de qualquer forma e independentemente da divisão adotada, seriam glosados, uma vez que referem-se a atividades que não ensejam creditamento.

Passa então a informar as glosas efetuadas, relativas a aquisições para a área agrícola:

1.1 SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - ÁREA AGRÍCOLA

1.2 Do valor total de Serviços Utilizados como Insumos foram glosados os seguintes créditos referentes a agricultura:

- .Serviços de Terceiros-Equipamentos Agrícolas: serviços de manutenção e solda em equipamentos agrícolas e de irrigação;
- .Serviços Diversos: outros créditos de serviços na área agrícola, de natureza indireta e administrativa, tais como Consultoria Agrícola, Consultoria em Meio Ambiente, Lavagem de Roupas-Herbicidas e Manutenção de Programas de Computador.
- .Manutenção e Reparo de Equipamentos Agrícolas : peças aplicadas por terceiros na manutenção de implementos agrícolas e irrigação. Os valores glosados estão demonstrados nas Planilhas “Apuração dos Valores de Serviços utilizados como Insumos” e “Serviços de Terceiros Prestados na AgriculturaCreditamentos Glosados”, Anexo 04.

1. 2 BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - ÁREA AGRÍCOLA

Conforme exposto anteriormente, em suas planilhas apresentadas a empresa englobou como “Agricultura” as despesas referentes à aquisição de bens utilizados em automóveis e veículos para a movimentação e transporte da cana de açúcar. Além disso, apresentou todas as aquisições em uma única planilha (“Bens-Insumos”), sem separação por tipo ou natureza do bem.

Com o objetivo de melhor apresentação e visualização dos créditos glosados, a ação fiscal separou os bens nas planilhas da empresa, utilizando a mesma classificação existente na Contabilidade (SPED Contábil-Req. 1dffe5fa2f93- 48db-9308-3175c5a3a827, Anexo 01), ou seja, Óleo Diesel, Material Lubrificante, Pneus e Câmaras, Material de Manutenção.

A seguir, a empresa foi intimada a identificar centros de custos (item 2 do Termo de Intimação nº 03) e, com base nas informações recebidas (Respostas Apresentadas pela Empresa - Anexo 03) e com base nas informações contábeis que identificavam o centro de custo para o qual o material foi requisitado, foram separados aqueles gastos específicos da agricultura (bens utilizados em tratores, colheitadeiras, equipamentos de irrigação,...) daqueles mais específicos do transporte (caminhões, automóveis, motos,...).

Em Agricultura foram considerados centros de custos tais como, Adutoras, Pivôs, Carregadeiras, Grades, Fazendas, Tratores, Sulcador, Herbicidas, Produção de Mudas,... Em Transportes foram classificados os centros de custos Toyota Hillux, Fiat Uno, Ford Cargo, Caminhão MBB, Moto Honda, Pajero TR4, Reboques,...

Os valores contábeis foram separados por Agricultura e Transporte e os percentuais obtidos aplicados sobre as aquisições constantes nas planilhas da empresa: Óleo Diesel, Lubrificantes, Pneus e Material de Manutenção.

Os valores glosados estão relacionados nas Planilhas da Ação Fiscal “Apuração do Rateio entre Bens Utilizados na Área Agrícola e no Transporte de Cana” e “Apuração dos Valores de Bens Utilizados como Insumos” (Anexo 05).

1. 3 OUTRAS GLOSAS DE CRÉDITOS EFETUADAS NA ÁREA AGRÍCOLA

Outros créditos também foram glosados na área Agrícola, tais como o Frete de Compras, Transporte de Cana, Transporte de Pessoal e Aluguéis de Veículos, os quais se encontram apresentados em tópicos específicos, a seguir.

Poder-se-ia até dizer que tais créditos apresentam dupla justificativa para a sua glosa, uma vez que, além de serem aplicados na agricultura, possuem natureza que impede, não justifica ou ainda não possui base legal para um eventual creditamento.

Discorre então sobre os créditos glosados no transporte de cana:

A empresa possui diversas fazendas onde planta cana-de-açúcar que é utilizada para consumo próprio em sua unidade fabril. Uma vez colhida esta cana é transportada de seus estabelecimentos agrícolas até a sua unidade fabril. Neste processo de movimentação da matéria-prima, a empresa tanto utiliza sua frota própria de caminhões e reboques como também pode utilizar serviços de terceiros.

Nos dois casos trata-se da mesma situação, que é o comumente chamado “frete interno”, ou seja, o transporte de matéria-prima, produto em elaboração ou produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa. E o crédito para tal tipo de transporte é totalmente vedado pela legislação e por inúmeras Soluções de Consulta e Julgamento. Confirmam-se algumas :

Cita soluções de consulta, bem como acórdãos de diversas DRJ, e conclui:

Nas Planilhas “Apuração dos Valores de Bens Utilizados como Insumos” (Anexo 05) e “Apuração dos Valores de Serviços Utilizados como Insumos”, “Serviços com Creditamento Glosado” e “Detalhamento da Apuração das Glosas em Frete de Cana: Própria e Adquirida de Terceiros” (Anexo 04) estão demonstrados os valores glosados.

A seguir, o Auditor-Fiscal discorre sobre os créditos glosados no processo produtivo. Sustenta (os destaques são do original):

Como já exposto anteriormente, enseja o creditamento a utilização de insumos na atividade de “prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” (lei 10.833/03, art. 3º, II), que, no caso da empresa, é a fabricação de açúcar e álcool. No entanto, no processo de análise dos bens e serviços que a empresa considerou em sua apuração, foram identificados diversos grupos de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo da legislação do PIS/COFINS. São eles:

3.1 SERVIÇOS DE DEDETIZAÇÃO E TRANSPORTE DE RESÍDUOS

Foram glosados dispêndios com Detetização e Transporte de Resíduos, demonstrados nas Planilhas “Apuração dos Valores de Serviços Utilizados como Insumos” e “Serviços com Creditamento Glosado Consultoria, Detetização, Limpeza, Transporte de Resíduos, Carregamento de Açúcar” (Anexo 04).

3.2 DESINCRUSTANTES E PRODUTOS DE LIMPEZA E TRATAMENTO DE ÁGUAS

A empresa utiliza diversos produtos químicos na limpeza de suas instalações, com o objetivo de remover incrustações tais como a soda cáustica (desincrustante geral) e dispersolubizante (desincrustante para sistema de geração de vapor). São também utilizados produtos químicos específicos para tratamento de águas, tais como anti-espumantes e algicidas. Seguem abaixo trechos de algumas Soluções de Consulta sobre o assunto:

(...)

Os valores glosados demonstrados nas Planilhas “Apuração dos Valores de Bens Utilizados como Insumos” e “Glosa de Bens Utilizados como InsumoMaterial de Limpeza” (Anexo 05).

3.3 - OUTROS BENS – DIVERSOS

Foram também glosadas aquisições diversas, tais como lâmpadas, fechaduras para porta, peças para ar-condicionado, ferramentas, graxa e outros. Em relação ao material de construção glosado, convém ressaltar que a legislação não veda seu creditamento desde que incorporado ao bem ou instalação, onde passa a ter seu crédito efetuado indiretamente através da depreciação. Sobre a graxa, que a glosa mais significativa, segue abaixo parte do Acórdão DRJ 02-42.382 sobre o assunto: Acórdão DRJ Nº 02-42.382 de 04 de fevereiro de 2013.

GASTOS COM GRAXA Assim, não procede a alegação de que estaria revisto o entendimento contido na Solução de Divergência COSIT nº 12/2007, com a publicação da Solução de Divergência COSIT nº 15/2008, uma vez que, conforme acima demonstrado, ambas tratam de questões específicas diversas e, portanto, convivem perfeitamente, sem nenhuma contradição entre si.

Por conseguinte, a justificativa para enquadramento da graxa como insumo, para efeito de aproveitamento de crédito - por se constituir produto indispensável à realização de suas atividades - cai por terra, uma vez que a citada

Solução de Divergência COSIT nº 12/2007 já abordou profundamente essa questão, conforme transcrito abaixo:

18.3) Em termos técnicos, as graxas são diferentes dos óleos lubrificantes, visto que elas são tidas como uma combinação de um fluido com um espessante, resultando em um produto homogêneo com qualidades lubrificantes. Segundo a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), enquanto lubrificante ou óleo lubrificante é líquido obtido por destilação do petróleo bruto, utilizados para reduzir o atrito e o desgaste de engrenagens e peças, desde o delicado mecanismo de relógio até os pesados mancais de navios e máquinas industriais, a graxa é lubrificante fluido espessado por adição de outros agentes, formando uma consistência de 'gel' e tem a mesma função do óleo lubrificante, mas com consistência semi-sólida para reduzir a tendência do lubrificante a fluir ou vazar. Não fosse a disposição literal que se encontra no art. 3º Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (“bens utilizados como insumo ... na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes...”), as graxas com certeza poderiam ser aqui incluídas. Entretanto, o referido artigo não contém o termo graxa e, por isso, não se pode desonerar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. Tal ocorre porque:

18.3.1) Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a exclusão do crédito tributário (art. 111 do CTN), de forma que o termo graxa deverá estar contemplado na lei;

18.5) Os combustíveis e lubrificantes geram direito ao creditamento não porque sejam insumos diretos de produção, mas apenas por disposição legal.

(...)

19.2) Graxas. Trata-se, mesmo no contexto produtivo da interessada, de insumo indireto de produção. Embora seja uma mercadoria com propriedades lubrificantes, difere dos lubrificantes, também ditos óleos lubrificantes e, por isso, deveriam constar literalmente da legislação em tela. Como tal não ocorre, também aqui se constata que não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

Os valores glosados estão demonstrados Nas Planilhas “Apuração dos Valores de Bens Utilizados como Insumos” e “Glosa de Bens Utilizados como Insumos –Diversos” (Anexo 05).

Trata então dos créditos glosados sobre frete de vendas, nos seguintes termos (destaque no original):

Documento nato-digital Processo 10410.723732/2014-15 Acórdão n.º 14-61.817 DRJ/RPO Fls. 9 9 Inicialmente convém ressaltar que diversos Conhecimentos de Transporte apresentados pela empresa relativos ao açúcar exportado não traziam nenhuma indicação de quem era o cliente daquela mercadoria. Simplesmente traziam um destino físico do açúcar (armazém, terminal, depósito), mas não o cliente e mais nenhuma informação que vinculasse o frete à operação de venda em si.

Além disso, sabe-se que a maior parte da produção de açúcar da empresa é destinada e transferida para os armazéns da CRPAAAL-Cooperativa Regional dos Produtores de Açúcar e Alcool de Alagoas, onde fica armazenada aguardando uma futura venda. Esta situação ficou evidenciada através da Diligência efetuada na CRPAAAL, em que esta foi intimada a apresentar os recebimentos de açúcar da Usina Triunfo (Anexo 1 - Termos da Ação Fiscal).

Na resposta apresentada (Anexo 3 - Cartas e Respostas da Empresa e Diligências), vê-se claramente que a maior parte do açúcar foi destinada aos armazéns da Cooperativa. Mesmo boa parte do açúcar destinado à exportação também não foi transferida diretamente ao Porto de Maceió, mas sim a um armazém da Cooperativa em Marechal Deodoro, onde ficou armazenada até o seu transporte ao Porto.

Para confirmar esta situação, o Porto de Maceió, através da EMPAT Empresa Alagoana de Terminais Ltda, também foi diligenciado no sentido de informar os recebimentos de açúcar para exportação da Usina Triunfo.

Na resposta apresentada (Anexo 3 - Cartas e Respostas da Empresa e Diligências), a EMPAT discriminou todos os recebimentos de açúcar, datas, quantidades e transportadora. Constatou-se que a maior parte do açúcar foi transportado através da “Transportadora Padre Cícero” que nem sequer foi relacionada dentre os Fretes de Venda com direito a crédito informados na Planilha apresentada pela Usina Triunfo (Anexo 2 - Planilhas Apresentadas pela Empresa - Serviços).

Ou seja, açúcar transportado dos armazéns da Cooperativa para o Terminal da EMPAT.

E mesmo para os demais fretes de vendas, ao cotejar a Planilha de Fretes de Venda apresentada pela empresa com as informações recebidas nas Diligências, constatou-se ainda que:

- A Usina Triunfo se creditou de fretes de transportadoras que não foram relacionadas dentre as transportadoras que entregaram o açúcar no Terminal da EMPAT, como por exemplo, A J B Transportes e Sandoval F de Moraes.

- E mesmo dentre as transportadoras relacionadas, foram verificadas discrepâncias, como por exemplo o fato de a Usina Triunfo ter se creditado de fretes da “R de Oliveira Transportes” desde início de 2009 quando, de acordo com informações da EMPAT, tal empresa só começou a realizar entregas no Porto a partir de Setembro de 2009. Também foram verificados alguns fretes de transportadoras dos quais a Usina Triunfo se apropriou de créditos, não compatíveis com as informações de datas e quantidades fornecidas pela EMPAT/CRPAAA.

Nesta situação fica claro que não existe nenhuma vinculação entre o frete e a venda. Tanto assim, que não há, no Conhecimento de Transporte, nenhuma indicação de quem seja o cliente da mercadoria. Na realidade trata-se de “frete Documento nato-digital Processo 10410.723732/2014-15 Acórdão n. 14-61.817 DRJ/RPO Fls. 10 10 interno” ou “frete logístico”, ou ainda “frete para formação de estoque”, o qual não apresenta qualquer relação com a efetiva operação de venda. Sobre o assunto já foram emanadas diversas Soluções de Consulta, cujos trechos de maior interesse abaixo transcrevemos:

(...)

Os valores glosados estão demonstrados nas Planilhas “Apuração dos Valores de Aluguéis de Máquinas e Despesas de Armazenagem e Frete de Vendas” e Relatório Despesas de Armazenagem e Frete de Vendas Creditamentos Glosados, Anexo 06.

Fundamenta as glosas de créditos sobre depreciação:

A legislação do PIS/COFINS vincula o direito ao creditamento de encargos de depreciação à utilização dos bens na prestação de serviços ou na produção de bens destinados à venda. Confira-se o art. 3º da lei 10.833/03:

(...)

Desta forma encargos de depreciação de bens não utilizados na fabricação de produtos destinados à venda não ensejam aproveitamento de crédito. É o caso de tratores, colheitadeiras, caminhões, reboques e outros bens utilizados na agricultura ou transporte da cana, conforme já exposto em itens anteriores.

Sobre o assunto, vejamos trechos de alguns Acórdãos e Soluções de Consulta:

(...)

Convém ressaltar que, mesmo na absurda hipótese de concessão de crédito para agricultura e transporte de cana, nem assim os valores apresentados pela empresa poderiam ser integralmente acatados, uma vez que a empresa incluiu bens do tipo “Nissan Livina”, “Mitsubshi L 200”, “Pajero TR 4” e outros, que nem com muita boa vontade, poderiam ser considerados integrantes de um processo produtivo de fabricação de açúcar e álcool.

Mesmo no processo de fabricação do açúcar e do álcool também foram encontrados bens que, embora alocados fisicamente na área industrial, não se enquadram no conceito de utilização na fabricação de bens destinados à venda, como por exemplo, bomba centrífuga na casa de hóspedes, quadro de distribuição de energia do banheiro industrial, roupeiro em aço, águas residuais, betoneira, ferramentas manuais, splits, ar condicionado, escadas, e outros.

O detalhamento dos itens glosados está demonstrado na Planilha “Apuração das Glosas em Depreciação” e “Apuração dos Créditos de Depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado e Ajustes Negativos”, Anexo 06.

No tocante aos créditos sobre aluguel de máquinas e equipamentos, o Auditor-Fiscal informa que os mesmos foram aceitos de forma ampla, conforme previsto na legislação de regência, que prevê a possibilidade de apuração de créditos sobre “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”. Ainda assim, houve glosas, conforme segue:

No entanto, e embora tivesse sido englobado no valor de Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos informado no DACON, foram glosados os dispêndios com aluguel de automóveis e aeronaves, os quais, a própria empresa separou e discriminou em planilhas próprias e separadas das planilhas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos.

(...)

Os valores glosados estão demonstrados nas Planilhas “Apuração dos Valores de Aluguéis de Máquinas e Despesas de Armazenagem e Frete de Vendas” e Relatório Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas, Anexo 06.

O Auditor-Fiscal trata então de outros créditos glosados. Neste tópico, fundamentou as glosas sobre despesas com fretes em operações de compra de bens, sobre despesas com fretes em operações de compra de cana-de-açúcar, quando adquirida de terceiros, em ambos os casos por ausência de previsão legal

para a apuração dos créditos. Justificou ainda as glosas sobre despesas com transporte de pessoal, uma vez que “tal dispêndio não é considerado insumo para a legislação do PIS/COFINS, pelo fato de não se aplicar diretamente ao processo produtivo”.

No mesmo tópico o Auditor-Fiscal informa glosas em decorrência de duplicidade no aproveitamento de créditos:

7.4. DUPLICIDADE NO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS

A empresa adquire partes e peças de reposição para uso normal em máquinas, equipamentos e instalações de seu processo produtivo. É o caso de fusíveis, parafusos, material elétrico, perfis, contadores, tubos, etc... Tais materiais ensejam direito a crédito e são normalmente creditados quando de sua aquisição.

No entanto estas mesmas peças também podem ser requisitadas do Almoxarifado para o Ativo Imobilizado, geralmente em grandes reformas, instalações ou recuperações de máquinas ou equipamentos, na conta 142010990002 - Obras em Andamento.

Ao se analisar os registros contábeis desta conta foram observadas inúmeras contabilizações de grupos de contas (Material Elétrico, Material de Manutenção,...) que tem seu crédito apropriado quando da aquisição.

No Termo de Intimação nº 04 a empresa foi intimada a apresentar informações dos materiais requisitados para essa conta (Anexo.....) e constatouse que para os Grupos Material Elétrico e Material de Manutenção, a maioria dos materiais requisitados, constava nas Planilhas de Bens com Direito a Crédito apresentadas pela empresa, ou seja, tiveram seu crédito normalmente e regularmente apropriado no momento da aquisição.

O problema é que, quando termina a recuperação ou reforma, o valor registrado em Obras em Andamento é creditado e debitado à conta específica do bem no Ativo Imobilizado. Ou seja, a partir do momento em que a reforma ou instalação é ativada, a mesma peça que teve seu crédito apropriado quando de sua aquisição, passa a ser novamente creditada, através da depreciação do bem no qual foi empregada.

Em resumo, uma clara (e ilegal) situação de duplicidade na apropriação de créditos.

Como é muito difícil definir o destino de uma peça de uso geral, o procedimento correto seria o de apropriar a totalidade do crédito na aquisição, porém efetuando o estorno proporcional quando de uma eventual e posterior destinação ao Ativo Imobilizado. Para tal a empresa poderia ter utilizado a Linha do DACON de “Ajustes Negativos de Crédito”. No entanto os valores que a empresa registrou nesta linha referem-se apenas a devoluções de compra.

No Termo de Intimação N° 9 a empresa foi então intimada a apresentar, em arquivo magnético, os materiais requisitados para Obras em Andamento. No arquivo apresentado a ação fiscal desconsiderou da apuração aqueles materiais que não foram objeto de creditamento na entrada, tais como tintas, eletrodos, cimento e outros. Também foram desconsiderados os materiais que já tinham sido glosados por não se enquadrarem no conceito de insumos, tais como lâmpadas e tomadas.

Nas planilhas “Glosa de Bens Utilizados como Insumos - Duplicidade na Apuração do Crédito - Bens com Creditamento na Aquisição Requisitados

para o Ativo Fixo” e “Apuração dos Créditos de Depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado e Ajustes Negativos”, Anexo 06, estão demonstrados os valores apurados.

Ainda neste tópico o Auditor-Fiscal informa glosas em decorrência da falta de apresentação de documentação comprobatória:

7. 5. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA NÃO APRESENTADA

Através do item 2 do Termo de Intimação N° 07, a empresa foi intimada a apresentar documentação comprobatória (conhecimentos de transporte) de dispêndios registrados em suas planilhas de apuração como “Frete de Cana”, os quais ainda se encontravam pendentes de apresentação. No entanto ao se analisar os documentos apresentados (Anexo 03) verificou se que o documento apresentado pela empresa foi uma simples “Autorização de Fornecimento”, enquanto que o documento solicitado pela ação fiscal foi o “Conhecimento de Transporte”, que é o documento hábil e legal para se comprovar um transporte de mercadorias.

Desta forma, a solicitada apresentação de documentação comprobatória para estes lançamentos de transporte foi considerada não atendida e os créditos a ela relacionados foram glosados.

O Auditor-Fiscal apresenta então um tópico intitulado “APURAÇÃO DOS VALORES DO CRÉDITO, SALDO E INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO”, no qual esclarece:

Como consequência das glosas efetuadas foram apurados novos valores de crédito que se encontram resumidos e demonstrados nas Planilhas do Anexo 07 “Resumo da Apuração dos Créditos do PIS/COFINS Não Cumulativos” e “Apuração dos Valores de Serviços, Bens, Aluguéis, Frete de Vendas, Depreciação e Ajustes Negativos”. Também como consequência, os saldos foram afetados, o que terminou por gerar eventuais insuficiências de pagamento nos períodos em que os créditos gerados não eram suficientes para absorver as contribuições apuradas e não existiam outros créditos (créditos presumidos, importação,...) que pudessem ser utilizados na dedução das contribuições devidas.

Convém ressaltar que as contribuições apuradas foram as mesmas informadas pela empresa em suas DACON's, bem como os saldos iniciais utilizados no período inicial da ação fiscal.

As insuficiências de pagamento ocorreram nos anos-calendário 2011 a 2013 e, além das glosas de créditos, contribuiu para a sua ocorrência o fato de a empresa destinar integralmente para PER-Pedidos de Ressarcimento os créditos vinculados à exportação. Na Planilha do Anexo 8 - Recomposição dos Saldos e Insuficiencia de Pagamento, estão demonstrados os valores apurados, os quais foram levados ao Auto de Infração para os acréscimos legais.

Deverá a empresa ajustar os seus saldos de créditos iniciais de PIS/COFINS Não Cumulativos a partir de Abril de 2013 aos valores finais de saldo de crédito em Março de 2013 demonstrados nas já citadas Planilhas de Recomposição de Saldos e Insuficiência de Pagamento.

Depois, em tópico intitulado “APURAÇÃO DOS VALORES DA MULTA ISOLADA”, afirma a necessidade de aplicação de multa isolada no percentual de 50% sobre os valores dos pedidos de ressarcimento indeferidos ou indevidos, em face das alterações promovidas pelo art. 62 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Informa, a seguir, que os valores solicitados pela contribuinte, os valores apurados na ação fiscal e os valores indeferidos ou indevidos, sobre os quais foi aplicada referida multa, estão informados nas “Planilhas do Anexo 9 – Resumo dos Valores de PERPedidos de Ressarcimento”.

Informa também que somente foram considerados, para fins de aplicação da multa isolada, os PER-Pedidos de Ressarcimento transmitidos após 14/06/2010, “ou seja, o PER – COFINS relativo ao 1º TRIM de 2010 e o PER – PIS relativo ao 4º Trimestre de 2009”. Informa ainda que a multa isolada está demonstrada na “Planilha do Anexo 9 – Apuração da Multa Isolada” e que “os valores também estão demonstrados no Auto de Infração, consolidados por data de transmissão”.

Por fim, apresenta (fls. 61/62) uma “Relação de Anexos” aos Autos de Infração.

Cientificada por via postal em 13/10/2014, conforme Avisos de Recebimento – AR de fl. 1004, no dia 11/11/2014 a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1007/1014.

Após breve resumo do objeto da autuação e alegação de tempestividade, a contribuinte passa a contestar a exigência alegando, inicialmente, que a autoridade fiscal teria se equivocado na glosa dos créditos. Transcreve o caput e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e sustenta:

É claro o dispositivo em comento ao prever a possibilidade de utilização pelo contribuinte de créditos calculados sobre os bens e serviços utilizados como insumos da produção de bens.

No caso em questão, resta incontroverso que a Defendente exerce atividade agroindustrial, consistente no cultivo da cana de açúcar e sua transformação em açúcar e álcool.

Assim, os gastos com a aquisição de bens e as despesas incorridas no processo produtivo da Defendente geram o direito à apropriação do crédito a título de COFINS não cumulativa.

Analisando-se a descrição contida no relatório do auto de infração ora combatido, observa-se que o autuante, ao glosar diversos créditos utilizados pela Defendente, ignorou as especificidades da atividade agroindustrial por ela desenvolvida, cindindo, de forma absurda, as atividades agrícolas e industriais, com o único propósito de impedir a plena fruição dos créditos que a legislação tributária assegura ao contribuinte.

Com efeito, a grande controvérsia estabelecida na autuação está em saber se a Defendente poderia apropriar-se de créditos a título de COFINS não cumulativa pelas despesas relacionadas a insumos pertinentes à etapa de cultivo da cana de açúcar que será utilizada como matéria prima no processo de industrialização.

A resposta, por óbvio, só pode ser positiva. Mas não se consegue chegar à resposta sem a exata compreensão do que seja atividade agroindustrial. E foi esse o equívoco em que incorreu o despacho decisório aqui impugnado.

Passa então a discorrer sobre “atividade agroindustrial”. Além de invocar, neste sentido, o art. 22A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e o art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho 2006, salienta que “a própria Receita Federal, em seus atos normativos, reconhece que a atividade desenvolvida pela Defendente se enquadra na categoria de ‘agroindustrial’, não

se confundindo com a atividade agropecuária nem com a atividade industrial em sentido estrito”. Prossegue (os destaques são do original):

Resta demonstrado, portanto, que a pessoa jurídica, como sucede com a Defendente, "cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros" enquadra-se no conceito de agroindústria.

Essa premissa é fundamental para que se compreenda o direito creditório da Defendente, que foi absurdamente glosado no despacho decisório aqui impugnado.

A atividade agroindustrial, por imposição da definição dada pelo art. 22-A, caput, da Lei n. 8.212/91, abrange a industrialização da produção própria ou de terceiros. Portanto, tratando-se de produção própria, as despesas incorridas na lavoura, plantio, conservação, aplicação de herbicidas, adubação, além de outras geram direito ao crédito da COFINS não cumulativa, de que trata o art. 3º da Lei n. 10.833/03.

Alega que o entendimento adotado pela fiscalização criaria uma situação anti-isonômica, pois a aquisição de matéria-prima, no caso, cana-de-açúcar, de terceiros daria origem ao crédito presumido da Cofins, enquanto a produção da matéria-prima pela própria industrializadora não seria beneficiada com o creditamento. Acrescenta:

Assim, usinas de açúcar que predominantemente adquirissem canas de açúcar através de terceiros (fornecedores) gozariam de uma situação fiscal muito mais favorecida (em razão do crédito presumido gerado nessa aquisição) em relação às usinas que optassem por investir na produção própria da matériaprima (as quais não teriam direito ao crédito de insumos, segundo o despacho decisório ora questionado).

Revela-se, também por esse motivo, inaceitável a glosa efetuada no despacho decisório ora questionado.

A sub-divisão ilegal (porque colide frontalmente com o disposto no art. 22-A, caput, da Lei n. 8.212/91) promovida pelo despacho decisório entre a fase agrícola e a fase industrial de uma agroindústria, como se pudessem ser Documento nato-digital Processo 10410.723732/2014-15 Acórdão n.º 14-61.817 DRJ/RPO Fls. 15 15 seccionadas para fins de apropriação das despesas da Defendente, gerou a glosa equivocada.

Todas as despesas que integram a fase agrícola, envolvendo aí, mas não somente: o tratamento do solo, plantio, manejo e colheita representam insumos para o processo fabril do açúcar e do álcool.

Não há como a empresa Defendente produzir açúcar e álcool sem promover os tratos culturais, plantio e demais trabalhos sobre a lavoura da cana-de-açúcar, que é sua matéria prima fundamental. Essas etapas integram o seu processo produtivo e não poderiam ser seccionadas, como equivocadamente o fizera o despacho decisório em questão, exclusivamente com o propósito de glosar os créditos fiscais que a Lei n. 10.833/03, em seu art. 3º, já assegura ao contribuinte.

Depois a contribuinte passa a alegar o direito à apuração de créditos sobre todas as suas despesas incorridas na área agrícola, bem como com transporte de pessoal, transporte de matéria-prima, uma vez que se trata de atividades essenciais ao seu processo produtivo:

O mesmo sucede em relação aos custos com frete, serviços de transporte de pessoal, serviços de detetização, transporte de resíduos, serviços de manutenção e reparo dos equipamentos agrícolas, e todos os demais serviços utilizados como insumos na área agrícola pela empresa.

De fato, seria inimaginável que a Defendente cultivasse a matéria-prima fundamental por ela produzida (cana-de-açúcar) e deixasse de realizar o transporte do que foi colhido para as suas caldeiras, a fim de iniciar o processamento fabril!

As diversas despesas com transporte (aí incluindo o transporte dos trabalhadores que precisam ser deslocados entre as diversas fazendas onde se situam os canaviais, assim como o transporte do produto colhido do campo para a indústria) são essenciais ao processo produtivo e integram a base de cálculo do crédito previsto no art. 3º da Lei n. 10.833/03.

Não se pode supor que esses custos seriam supostamente "indiretos", isto é, não integrariam o processo produtivo, pois, como visto, a premissa equivocada de que se partiu no despacho decisório para glosa dos créditos informados nas declarações de compensação foi a de que os custos incorridos na fase agrícola seriam desprezíveis.

Afirma ainda:

Como se demonstrou, o despacho decisório partiu da premissa de que a Defendente exerceria atividade industrial, quando, na verdade, exerce atividade agroindustrial!

A atividade do contribuinte deve ser vista como um todo único e indivisível, segundo a própria definição extraída do art. 22-A, caput, da Lei n. 8.212/91.

Note-se que uma simples interpretação literal do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03, que alude a insumos aplicados na "produção ou fabricação" de bens e serviços destinados à venda, fica claro que a lei contemplou com o direito de crédito tanto a "produção" quanto a "fabricação".

Acrescenta que o exposto também se aplica ao PIS não-cumulativo:

Documento nato-digital Processo 10410.723732/2014-15 Acórdão n.º 14-61.817 DRJ/RPO Fls. 16 16 Tudo o quanto se aduziu aqui em relação à apropriação e à glosa indevida promovida pela autuação ora combatida também se estende aos supostos créditos tributários constituídos a título de glosa de PIS não cumulativo.

Trata-se de tributos com idêntico regime jurídico, nos termos do art. 3º, II da Lei n. 10.637/2002, no que se refere à utilização dos créditos em sistema de não cumulatividade (modificando-se apenas a alíquota), razão pela qual toda a argumentação já expendida nesta defesa aproveita à impugnação quanto à glosa da autuação fiscal de créditos de PIS. Portanto, tem-se aqui como impugnada, com remissão expressa a tudo o quanto anteriormente aduzido, a autuação no tocante aos créditos utilizados pela empresa de PIS cumulativo.

Requer a realização de perícia, para a qual apresenta quesitos:

As questões ora discutidas são extremamente complexas e demandam análise pericial, tendo em vista o autuante, justamente por desconhecer as especificidades do processo agroindustrial da cana-de-açúcar incorreu em equívocos, que redundaram na glosa contida no auto de infração ora impugnado.

Para o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa assegurados constitucionalmente, faz-se necessária a realização de exame pericial, o que desde já se requer.

A autoridade julgadora só terá plenas condições de examinar, na íntegra, a higidez ou não da autuação questionada (embora alguns desacertos já sejam facilmente perceptíveis ictoculi) após o exame de perito, que esteja em condições de descrever, de forma minuciosa, o processo de produção do açúcar e do álcool enquanto atividades tipicamente agroindustriais, diferenciando-o do processo de industrialização comum.

A fim de subsidiar o trabalho do perito, seguem os quesitos a serem respondidos:

a) Descreva o Sr. Perito, sumariamente, como se dá o processo de produção do açúcar e do álcool quer quando se trate de industrialização de cana própria, ou de cana de terceiros, indicando os insumos utilizados nesse processo;

b) Considerando as especificidades desse processo agroindustrial, é possível considerar bens e serviços utilizados no processo produtivo da cana como insumos?

c) É possível considerar como insumos as despesas com armazenagem e frete de vendas da mercadoria?

d) Preste o Sr. Perito os demais esclarecimentos que reputar adequados. Por último, a Defendente informa o nome e endereço do perito ora indicado: YGOR VIEIRA MEDEIROS, brasileiro, engenheiro agrônomo, inscrito no CREAAL 020187343-5, com endereço comercial para fins de intimação na Vila Triunfo, s/no., Boca da Mata - Alagoas, CEP 57.680- 000.

Por fim, a contribuinte conclui:

Diante das considerações acima aduzidas, vem a Defendente, respeitosamente, à presença de V. Exa, requerer seja julgado improcedente na íntegra o auto de infração objeto do processo nº 10410.723.732/2014-15, por todas as razões apresentadas.

A Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou a manifestação de inconformidade improcedente, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/03/2013

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. ÔNUS PROCESSUAL DA PROVA.

Faz-se incabível a realização de perícia ou diligência quando reputadas desnecessárias. A realização de diligência não se presta a suprir eventual inércia probatória do impugnante.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/03/2013

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS.

No cálculo da Cofins não-cumulativa somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim

entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação da contribuição devida sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool produzidos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/03/2013

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS.

No cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep Não-Cumulativo somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação da contribuição devida sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool produzidos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi apresentado Recurso Voluntário (fls. 1280/1287), no qual a Recorrente repisa os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Em sessão de Julho de 2021, houve conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem assim procedesse:

Considerando todo o exposto e também que parte importante dessa evolução jurisprudencial ocorreu após as diligências realizadas pela Unidade de Origem e as manifestações da Recorrente, proponho converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem intime a Recorrente a apresentar os valores referentes aos créditos de PIS e COFINS. Em seguida a Unidade de Origem poderá se manifestar quanto aos documentos e valores apresentados, com base no Parecer Normativo nº 5/218, devolvendo ao final os autos ao CARF para prosseguimento do julgamento.

Concluída a diligência, parte das glosas foi revertida pela fiscalização.

Foi oportunizado a Recorrente manifestar-se sobre o resultado da diligência (ciência por abertura de mensagem em 25/07/2022 a e-fl. 1.519), tendo quedado inerte.

O processo que era inicialmente da Relatora Dra. Liziane Angelotti Meira, com a sua remoção para integrar a 3ª Turma da CSRF, os autos foram a mim distribuídos para continuidade do julgamento.

É o relatório

Examinado o Recurso Voluntário da Embargante, por maioria de votos, este Colegiado assim decidiu:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/03/2013

NULIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL. NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

Não é possível acatar nulidade de procedimento fiscal quando não evidenciado nos autos, tampouco demonstrado pelo interessado, erro no lançamento. A diligência não é atividade imprescindível, cabendo ao contribuinte demonstrar a essencialidade de conversão do feito em diligência, e a autoridade julgadora avaliar a sua necessidade para a elucidação dos fatos frente às provas trazidas aos autos. Previsão nos Decretos nºs 70.235/72 e 7.574/2011.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/03/2013

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

A partir da interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em relação ao conceito de insumos quando do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR (sob o rito dos repetitivos), à Receita Federal consolidou a matéria por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

Os serviços tomados pelo contribuinte para o Transporte de Pessoal (área e indústria), Armazenagem em Cooperativa (CRPAAAL) da qual é Cooperado e de Frete de Produtos Acabados são dedutíveis da base de cálculo das contribuições, de acordo com o inciso II, Art. 3º, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/03/2013

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CRITÉRIOS. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018.

A partir da interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em relação ao conceito de insumos quando do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR (sob o rito dos repetitivos), à Receita Federal consolidou a matéria por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

Os serviços tomados pelo contribuinte para o Transporte de Pessoal (área e indústria), Armazenagem em Cooperativa (CRPAAAL) da qual é Cooperado e de Frete de Produtos Acabados são dedutíveis da base de cálculo das contribuições, de acordo com o inciso II, Art. 3º, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter às glosas com transporte de pessoal para a área agrícola e indústria; reverter às glosas com armazenagem **e cancelar a multa isolada do §15, do art. 74, da Lei nº 9.430/1996**. E, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito a crédito do frete de vendas (produtos acabados). Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negaram provimento ao recurso voluntário nesse tópico.

Intimada, a Embargante opôs embargos de declaração contra a sobredita decisão, em síntese, arguindo:

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada do art. 74, §15 da Lei nº 9.430/96.

Contudo, verifica-se que há uma omissão no acórdão, pois o Colegiado não justificou o fato de ter apreciado matéria que não foi objeto de insurgência, fato inclusive, reconhecido pela DRJ. Vejamos:

(...)

Trata-se, portanto, de matéria preclusa, conforme art. 17 do Decreto n.º 70.235/72:

Os embargos foram admitidos, vejamos:

Destarte, considera-se não impugnada a matéria relativa ao lançamento das multas isoladas, restando definitivos o lançamento e a decisão de primeira instância, conforme artigos 17 e 422 do Decreto nº 70.235/72.

Assim, em princípio, a decisão embargada decidiu extra petita, cabendo os embargos para esclarecimento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

Conheço dos Embargos de Declaração, a teor do art. 65, II do RICARF.

Consoante narrado cabe a esta Turma explicar se o Acórdão Embargado decidiu matéria estranha ao mérito do Recurso Voluntário, configurando julgamento extra petita.

Retomando a análise de todo o processo administrativo, de fato, a Embargada não trouxe à DRJ defesa em torno da multa isolada do art. 74, §15 da Lei nº 9.430/96, tampouco na fase recursal.

Acontece que, dado o seu caráter punitivo, entendo tratar-se de matéria de ordem pública e, por isso, pode ser arguida a qualquer tempo pelas partes, até mesmo, suscitada de ofício - *como no caso em tela*.

Sabe-se que as punições excessivas pelo Estado são vedadas pela Constituição Federal, não dispondo de modo diverso a legislação que regula o processo administrativo (Lei nº 9.784/1999), a saber;

Art. 2º-A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

[omissis]

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

[omissis]

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

E partindo justamente do referido impedimento, que a penalidade imposta ao sujeito passivo pode ser examinada sem exceção. Com isso, tem o sujeito passivo, e o próprio Estado, a legalidade do ato administrativo assegurado.

Cito trecho do Acórdão nº 3301-004.787 que apoia à temática:

Em primeiro lugar, analiso os pressupostos de aplicação da multa qualificada, mesmo sem questionamento do sujeito passivo, pois trato a questão como matéria de ordem pública.

(...)

À luz do Decreto nº 70.235/1972 (art. 16, II e 17), que rege o processo administrativo fiscal, cumpre aos julgadores apreciar as matérias expressamente recorridas. A despeito disso, é pacífico o entendimento que é dever do colegiado apreciar de ofício as matérias de ordem pública, ou seja, ainda que não tenham sido contestadas, bem como corrigir os erros materiais que, porventura, agravarem incorretamente a exigência fiscal. Diante do papel da multa qualificada no ordenamento jurídico, é inegável seu caráter de matéria de ordem pública. A rigor, a aplicação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, pois, o Estado não pode punir indevidamente os administrados, por imperativo do art. 37, caput, da CF/88 e art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99.

As questões de ordem pública são aquelas que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa. Por isso, não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos o art. 303, I e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015.

A aplicação de penalidade, sendo matéria de ordem pública, integra a lide de forma implícita, razão pela qual sua inclusão ex officio, pelo julgador, não caracteriza julgamento extra ou ultra petita, hipótese em que prescindível o princípio da congruência entre o pedido e a decisão.

O CARF já se manifestou nesse sentido, veja-se:

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DA MULTA DE PENALIDADE. APRECIÇÃO DE OFÍCIO.

As matérias de ordem pública podem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenha sido objeto do recurso voluntário. Isso se aplica à exigência de penalidades, dentre elas a multa de ofício isolada por falta de recolhimento do tributo por estimativa, que foi lançada em concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ano-calendário. Embargos conhecidos e rejeitados. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acórdão nº1402000.246, julg. 04/08/2010

(grifos nossos)

Portanto, o que ocorreu no caso em tela foi omissão de que a matéria foi conhecida de ofício. Nesse sentido a conclusão do Acórdão Embargado e o seu texto passam a ter, respectivamente, as seguintes redações, em destaques:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter às glosas com transporte de pessoal para a área agrícola e indústria; reverter às glosas com armazenagem e cancelar, **de ofício**, a multa isolada do §15, do art. 74, da Lei nº 9.430/1996. E, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito a crédito do frete de vendas (produtos acabados). Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negaram provimento ao recurso voluntário nesse tópico.

6. Multa Isolada - Matéria de Ordem Pública.

Contra a Recorrente ainda foi aplicada a multa isolada do § 15, do Art. 74, da Lei nº 9.430/1996 que prevê:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

[omissis]

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) (Revogado pela Medida Provisória nº 656, de 2014) (Vide Lei nº 13.097, de 2015) (Revogado pela Medida Provisória nº 668, de 2015) (Revogado pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

A previsão legal foi revogada pela Lei nº 13.137/2015, consequentemente, a extinção da penalidade trouxe imediata repercussão na existência da própria sanção e, por isso, é plenamente admissível à retroatividade benigna, consoante Art. 106 do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado;

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Deixando de ser passível de sanção pedido indevido de ressarcimento ou o seu indeferimento, a multa deve ser cancelada.

Não tendo a Recorrente se insurgido contra a penalidade, mas comportando matéria de ordem pública (art. 303, II e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015, art. 37, caput, da CF/88 e art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99), faz-se plenamente possível a sua apreciação de ofício, o que se faz na presente oportunidade.

Como se não bastasse, a multa em discussão foi objeto de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal por meio do RE nº 796.939, com repercussão geral reconhecida, que fixou a seguinte tese:

É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária.

Transitado em julgado o tema (20/06/2023), e sob pena de ofensa a princípios constitucionais, inclusive de segurança jurídica, finalidade e eficiência, estes norteadores do processo administrativo fiscal (Lei Federal 9.784/99), deve ser mantido o cancelamento da penalidade.

Pelo exposto, conheço dos Embargos de Declaração para sanar a omissão indicada pela Embargante, sem concessão de efeitos infringente, já que inalterado o resultado, para incluir na redação do Acórdão Embargado a expressão “de ofício”.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa.