ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10530.727128/2014-93

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10530.727128/2014-93
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3402-004.074 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de abril de 2017
Matéria	PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente	AGRO INDÚSTRIA DO VALE DO SÃO FRANCISCO SA AGROVALE
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

Tratando-se de processo de iniciativa da Administração Tributária, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de "insumo" é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializalizados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os "bens" e "serviços" que integram o custo de produção.

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. DIREITO AO CRÉDITO. PIS. COFINS.

Estão aptos a gerar crédito das Contribuições os bens e serviços aplicados na atividade da agroindústria, seja na fase agrícola ou na fase industrial, passíveis de serem enquadrados como custos de produção.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as seguintes glosas: a) material de laboratório, equipamento de proteção e segurança. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula; b) água para irrigação, óleo diesel e partes e peças de manutenção aplicados na fase agrícola. Vencido o Conselheiro Jorge Freire; c) Serviços de ensaios

laboratoriais, pesquisa e desenvolvimento experimental, locação de equipamentos de topografia e análise de amostras. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula; d) Serviços aplicados na atividade cultivo da cana-de-açúcar (aluguel de máquinas, equipamentos e veículos ligados à atividade agrícola [tratores, retroescavadeiras, etc], serviços relativos à manutenção do pivô, responsabilidade técnica no georeferenciamento, montagem de sistema de irrigação, e outros desta natureza). Vencido o Conselheiro Jorge Freire e a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula quanto aos aluguéis de veículos; e) Despesa de depreciação relativa aos setores de laboratório e topografia. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula; f) Despesa de depreciação de bens do imobilizado utilizados na produção de cana-de-açúcar (manutenção do pivot, área de plantio, corte de cana, adubeira, setor laginha, setor caxangá, garagem de máquinas, garagem veículos leves/pesados, setor estados unidos, setor ipiranga, setor maniçoba, setor pancarauy, caldeiraria agrícola, fabricação de pré-moldados). Vencido o Conselheiro Jorge Freire. Designada a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz. Sustentou pela recorrente o Sr. Sílvio Gomes Cardozo, RG 721.555 -SDS/PE, procurador da recorrente.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Versam os autos lançamento de ofício de COFINS e de PIS tendo em vista que em procedimento fiscalizatório foram glosados créditos, e, refeita a escrita, foram identificados saldos devedores no período.

O Termo de Verificação Fiscal (TVC - fls. 22/78) relata que foram auditados os créditos dos bens utilizados como insumos (anexo I), serviços utilizados como insumos (anexo II), despesas com energia elétrica (anexo III), bens do ativo imobilizado (anexo IV) e

devoluções de venda (anexo V), sendo que nos anexos de VI a IX constam as notas fiscais dos créditos glosados. No item 17 do relato fiscal (fl. 25) consta as informações prestada pela empresa nas DACON dos meses de 2011.

A empresa autuada produz açúcar e álcool, sendo que, entre outras atividades, exerce o cultivo de cana-de-açúcar para produção daqueles, pontuando a fiscalização que "*são dois processos diferentes e que não se confundem para fins de apuração de PIS e Cofins no regime não-cumulativo*". Após discorrer sobre o conceito de insumos na apuração de PIS/COFINS não-cumulativo, consigna a fiscalização que:

> *Da definição de insumo na produção de bens ou produtos destinados à venda, foram excluídos quaisquer bens que não sofram alterações, tais como: consumo, desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no bem ou produto que está sendo fabricado. No que tange aos serviços, apenas consideram-se insumos aqueles que sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.*
>
> *...*
>
> *Além disso, frise-se, só podem ser caracterizados como insumo os componentes que sejam diretamente utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

Com arrimo na Solução de Consulta nº 29 - SRRF03/Disit, de 19/10/2012, e Solução de Consulta nº 65 - SRRF08/Disit, de 13/03/2013, assevera:

> *Neste ponto, chega-se à conclusão que, eventuais custos e despesas com a cultura de cana-de-açúcar e seu transporte até a unidade de fabricação do açúcar e do álcool, não se enquadram no conceito legal de insumo desta fabricação.*
>
> Concluindo:
>
> *Dessa forma, no caso da fiscalizada, os desembolsos empregados na atividade de plantio e cultivo da cana-de-açúcar não são considerados insumos, para fins de geração de créditos de PIS e Cofins não-cumulativos, na etapa de produção industrial do álcool e do açúcar.*
>
> Em face de tal, **foram glosados** créditos decorrentes de
>
> **I - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS (linha 02, ficha 16A):**
>
> 1 - **aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições** (alíquota zero), "caso de aquisições de adubos, fertilizantes, defensivos agropecuários e corretivos de solo de origem mineral, podendo ser citados: herbicidas, bactericidas, leite de cal, gesapax, entre outros";
>
> 2 - **produtos não enquadrados como insumos**, tais como a aquisição de móveis, eletrodomésticos, medicamentos, produtos de uso veterinário, alimentos, suplementos energéticos, material de limpeza, material de informática, material de escritório, fardamento, equipamentos de proteção e segurança, material de laboratório, material de treinamento,

despesas com aquisição e manutenção de bicicletas, peças para manutenção de rádio transceptor portátil, peças para manutenção de extintores, peças para manutenção de aeronave. Em suporte a essa glosa refere-se à Solução de Divergência/COSIT nº 43/2008. Esclarece que a previsão constante nas Leis nºs 10.637/2002, e 10.833/2003, diz respeito aos gastos com vales-transportes, vales-refeições, fardamentos e uniformes, fornecidos aos empregados, no caso de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de limpeza, conservação e manutenção;

3 - **água para irrigação** - valores pagos à Associação dos Usuários do Perímetro Irrigado Tourão, Distrito Irrigado Maniçoba, Distrito Irrigado Tourão, referente ao consumo de água para irrigação.

4 - **óleo diesel**. Tendo em vista que a empresa informou que 5% do consumo desse combustível se dá na fase industrial e 95% na fase agrícola, foi glosado este percentual "*vez que não se constitui como hipótese de creditamento previsto em lei (atividade agrícola)*";

5 - **partes e peças para manutenção** - esclarece a fiscalização que partes e peças que sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando diretamente no processo de fabricação ou produção dos referidos bens geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que tais despesas não estejam obrigadas a ser incluídas no ativo imobilizado, que seria o caso dos dispêndios que acarretem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorra sua aplicação, consoante estabelece o art. 346 do RIR/99. "*Desse modo, referidos dispêndios efetuados deixarão de ser contabilizados como despesas, por caracterizarem imobilização de patrimônio, passando a gerar créditos decorrentes de depreciação futura*". Afirma o Fisco que "*foi identificado que parte dos bens indicados pela fiscalizada como peças de reposição das máquinas e equipamentos do processo produtivo configuram-se como produtos utilizados na formação de bens do Ativo Imobilizado*", daí a glosa. Afirma, ainda, que apenas veículos pesados, utilizados apenas na fase agrícola, foram listados como partícipes do processo produtivo da empresa, "*por isso, também os gastos com a manutenção de tais veículos não foram considerados no cálculo*";

Igualmente foram glosados os créditos decorrentes de custos de manutenção dos veículos relacionados à atividade agrícola, o que enseja a exclusão de tais gastos no cálculo do crédito das contribuições. "*De fato, as partes e peças de reposição empregadas nas máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem ao critério para caracterização como insumos*", entende a fiscalização.

6 - **materiais de construção** - foram glosados créditos provenientes da aquisição de materiais a serem aplicados em obras de construção civil efetuados em imóveis próprios. Trata-se de aquisição de cimento, pedra britada, manilha de concreto, materiais de instalação hidráulica e elétrica, chuveiro, torneira, forro, piso, tinta, pois não se caracterizam como insumo de sua atividade produtiva;

A tabela 4, à fl. 48, resume os valores glosados, mês a mês.

II - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (linha 3):

1 - **serviços em geral** - manutenção de software, educação de adultos, instalação/manutenção de rádios, mão-de-obra aplicada na construção civil, passagens e hospedagem em hotel, serviço de atendimento a aeronave, locação de equipamento de topografia, serviços de ensaios laboratoriais, serviço de rastreamento de veículos, confecção de estantes, serviço de controle de pragas urbanas (desinsetização geral) realizado em residências

e clube da Agrovale, pesquisas e desenvolvimento experimental, reforma de móveis, serviços de consultoria, serviços gráficos, locação de tenda, ginástica laboral, análise de amostras, locação de veículos e transporte de pessoal. Afirma o Fisco que "*os referidos serviços não podem ser considerados insumos, uma vez que foram aplicados ou consumidos em atividades alheias ao processo produtivo*";

2 - **atividade agrícola** - foram glosados gastos com a atividade de cultivo de cana-de-açúcar, tais como aluguel de máquinas, equipamentos e veículos ligados à atividade agrícola (tratores, retroescavadeiras, etc), serviços relativos à manutenção do pivô, responsabilidade técnica no georeferenciamento, montagem de sistema de irrigação, e outros desta natureza.

A tabela 6, à fl. 52, resume os valores glosados, mês a mês.

III - Despesas com Energia Elétrica

1 - **consumo residencial** - foram glosados os valores do chamado subgrupo B1, conforme denominação dada pela ANEEL e constante das notas fiscais. Anota o Fisco: "*Ressalte-se, que a própria concessionária faz constar, em algumas faturas, a identificação do consumo como: 'residências da Agrovale', 'residência de trabalhador rural' ou 'núcleo habitacional'. Tais documentos fiscais foram excluídos do cálculo, uma vez que referidas despesas não se referem a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da fiscalizada, não se enquadrando, pois, na hipótese de creditamento prevista em lei*";

2 - **consumo não vinculado à atividade da empresa** - foram glosados os valores das notas fiscais nas quais constavam a identificação do consumo como: "grupo escolar" e "estábulo", pois não se trata de consumo de energia elétrica no estabelecimento da empresa;

3 - **valores referente a "pagamentos interrupção de energia** - entende a fiscalização que somente valores efetivamente consumidos de energia elétrica (art. 3º, III, da Lei 10.833/2003, e art. 3º IX, da Lei 10.637/2002) dão azo a creditamento, o que não pode ocorrer em relação aos valores "pagos pelas distribuidoras por transgressão dos indicadores de continuidade", identificado nas faturas de energia elétrica como "pagamento interrupção de energia";

4 - **valores referente às despesas de energia elétrica em relação às quais "não foi apresentado o quadro de discriminação de energia elétrica"** - afirma a fiscalização que "na ausência da discriminação dos itens que compõem a energia elétrica, não é possível a segregação dos valores relativos especificamente ao consumo". Em face de tal, "diante do impedimento de se apurar a correta base de cálculo para a apuração dos créditos" foram "desconsideradas as faturas de energia elétrica não apresentadas e também aquelas para as quais não foi apresentado o quadro de discriminação do consumo";

5 - **valores constantes da fatura de energia elétrica que não se referem ao seu consumo** - afirma o Fisco que o direito ao creditamento de energia elétrica não se dá em relação ao total da fatura emitida pela concessionária de distribuição de energia elétrica. Assim, concluiu "não ser possível ao contribuinte apurar crédito em relação a: demanda contratada, contribuição de iluminação pública, serviço de entrega, uso do sistema-fio ou qualquer outra rubrica não prevista em lei";

A tabela 9, à fl. 59, resume os valores glosados, mês a mês.

IV - CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Relata a fiscalização, após discorrer acerca da legislação sobre o creditamento dos encargos de depreciação (Leis e IN SRF 247, de 18/10/2004), que a autuada apresentou planilha em meio digital no qual consta a relação dos bens que respaldaram o crédito sobre aquisições de ativos imobilizados, pontuando que todos bens tinham como data de ativação 01/01/2005.

Entende o Fisco que a legislação (art. 6º da Lei 11.488/2007) não permite que integrem o custo das edificações, para fins de crédito sobre as mesmas, "*as importâncias relativas aos terrenos, mãos de obra paga à pessoa física e à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições*". Assim, averba que não são todos os bens do ativo imobilizado relacionados na planilha apresentada pela fiscalizada sujeitos à depreciação ou amortização, mas somente os seguintes: i) aquisição de **máquinas, equipamentos e outros bens** incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e ii) gastos com **edificações e benfeitorias** em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, expressamente previstos na legislação de regência da matéria estão aptos a compor a base de cálculo dos créditos de ressarcimento das referidas contribuições. E desde que não haja vedação.

Afirma a fiscalização que em relação à parcela dos bens listados como do ativo imobilizado, a contribuinte "*não apresentou elementos necessários à comprovação de suas alegações*". Elencou, ainda, quais requisitos devem restar atendidos de modo a permitir crédito com depreciação. São eles: **a)** Os gastos devem se referir especificamente a aquisições mencionadas nos incisos VI e VII, do art. 3°, das Leis nº 10.833, d e 2003 e 10.637, de 2002; **b)** As aquisições devem estar sujeitas ao pagamento da contribuição; **c)** Os gastos não podem referir-se a mão de obra paga a pessoa física; **d)** Observação das vedações do art. 31, da Lei nº 10.865, de 2004 (aspecto temporal).

Foram glosados neste tópico:

i - bens adquiridos até 30/04/2004, nos termos da vedação constante no art. 31 da Lei 10.865/2004, que impede a partir de 01/08/2004 o creditamento de bens e direito adquiridos até aquela data;

ii - glosa dos seguintes créditos relativos à depreciação, por falta de previsão legal: "*setor de segurança patrimonial, salas de treinamento, departamento de topografia, salas de diretores/gerentes/presidência, setor médico, central telefônica, setor financeiro/contabilidade, laboratório, reprografia, escritório de obras civis, escritório de manutenção agrícola, sala CID, sala de desenho, setor pessoal, setor de estatística, gerência de tecnologia, tratamento de animais, e outras localizações desta natureza*";

iii - alem da identificação dos setores que foram excluídos por sua natureza (elencados no item anterior), também foram excluídos os bens que por sua própria natureza, não se enquadravam como máquinas, equipamentos ou outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda (açúcar e álcool), ou de construções e benfeitorias de imóveis utilizados nas atividades da empresa: ***relógio de ponto, equipamentos de comunicação (rádio e componentes), câmera digital, câmera de segurança, carregador de bateria, carros para ferramentas, impressoras, notebooks, motos, veículos leves, residências da Agrovale***;

iv - por fim foram glosados créditos de depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados na atividade de produção de cana-de-açúcar. São eles: ***manutenção do pivot, área de plantio, corte de cana, adubeira, setor laginha, setor caxangá, garagem de máquinas, garagem veículos leves/pesados, setor estados unidos, setor ipiranga, setor maniçoba, setor pancarauy, caldeiraria agrícola, fabricação de pré-moldados***.

A tabela 13, à fl. 74, resume os valores glosados, mês a mês.

FORAM RECONHECIDOS, DE OFÍCIO, OS CRÉDITOS EM RELAÇÃO ÀS CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

Constatou a fiscalização que a empresa creditou-se do valor da depreciação calculada em relação aos bens arrendados (contrato de arrendamento mercantil junto ao Banco Itauleasing S/A, no valor de R$ 1.200.000,00, de "conjunto para clarificar e trata cana-de-açúcar). Consignou o Fisco que a fiscalizada tomou crédito sobre o valor da depreciação calculada em relação aos bens arrendados, enquanto a fiscalização permite crédito sobre o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil pagas com fundamento no contrato. Assim, a fiscalização admitiu crédito dos valores dos lançamento contábeis a débitos relativos a "Contrato de Leasing" no valor de R$ 41.244,00 referentes ao período de janeiro a abril/2011, conforme consta da Tabela 10 (fl. 61).

RESUMO

A tabela 16 (fl. 77) consolida as glosas dos créditos. Feita tais glosas, constatou a fiscalização "a existência de créditos tributários não constituídos", conforme demonstra às tabelas 17/20 (por contribuição e por semestre), que é o objeto da exação em testilha. Os anexos I a X (fls. 80/571) listam as glosas e respectivo documento fiscal.

IMPUGNAÇÃO

O lançamento foi impugnado (fls. 3673/3693), alegando a autuada, em síntese:

- entender que a Impugnante, ao verticalizar sua produção, deve ter tratamento tributário restritivo em relação a outros contribuintes, que simplesmente plantam e colhem cana-de-açúcar para venda, constituiria prática anti-isonômica, dado que a atividade permanece sendo a mesma, não havendo razão de qualquer ordem para essa discriminação;

- das decisões do CARF, não resta dúvida, que foi criado naquele Egrégio Tribunal, jurisprudência pacífica no sentido de cancelar as glosas de créditos fiscais do PIS e da COFINS não cumulativo, tendo por base as regras das Instruções Normativas SRF N° 247/02 e 404/04, que se baseiam nas regras do IPI, legitimando, assim, os créditos tributários dos insumos aplicados na atividade agrícola de empresa agroindustrial;

- na hipótese dos argumentos acima expostos serem superados, o que não é de se esperar, dado a sua consistência jurídica, passa a apresentar alguns equívocos, de ordem material, constatados nos lançamentos tributários, conforme exposição a seguir;

- no Anexo VI, que relaciona a "Glosa de Bens utilizados como Insumos", em grande parte do mês de fevereiro e em todo mês de março, a autoridade fiscal deixou de informar a descrição do insumo ou caracterização do bem utilizado, o que impede a

impugnante de contestar a procedência da glosa, caracterizando, assim, cerceamento ao seu direito de defesa;

- ainda, no Anexo VI, foram glosados créditos de insumos decorrentes da aquisição de diversos bens, tais como: material elétrico, válvulas, manta, tubos galvanizados, rolamentos e outros pequenos materiais, que foram classificados no citado Anexo, como "Bens para Ativo Imobilizado", quando, na realidade, estes insumos foram utilizados na manutenção e conservação de máquinas, aparelhos, equipamentos industriais e prédios, não tendo, portanto, sido imobilizados como afirmado nos lançamentos;

- a autoridade fiscal, especificamente, na mensuração dos valores recolhidos e informados nas DACON's e DCTF's, incorreu em equívocos inaceitáveis, uma vez que deixou de considerar, em todo período, parte dos recolhimentos, efetivamente, realizados e informados à Administração Tributária, conforme é demonstrado nas planilhas, onde são confrontados, mês a mês, os valores apurados pela fiscalização, com as parcelas informadas nas DACON's e DCTF's apresentadas;

- no mês de janeiro, tanto na apuração do PIS como na COFINS, inexplicavelmente, a fiscalização considerou créditos nos valores de R$ 18.473,47 e R$ 85.089,90, respectivamente, do PIS e COFINS, uma vez que nesse período de apuração a impugnante não informou nenhum valor no DACON do período, a título de crédito descontado;

- em fevereiro, na apuração das duas contribuições, a autoridade fiscal não considerou os créditos fiscais do mês de janeiro, nos valores de R$ 40.409,25 e R$ 200.975,94, respectivamente, de PIS e COFINS, que foram, regularmente, informadas na DACON do período;

- a auditoria fiscal, no período examinado, não considerou os seguintes recolhimentos realizados pela Impugnante, para efeito de abater dos montantes lançados: PIS - Código 0906, no valor de R$ 404.074,67 e COFINS - Código 0929, na importância de R$ 1.859.120,53, perfazendo o montante de R$ 2.263.195,20;

- mais uma inconsistência constatada no lançamento, diz respeito a várias divergências nas parcelas glosadas, a título de "Despesas de Energia Elétrica", quando cotejamos os valores inseridos na Tabela 9, do Termo de Verificação Fiscal, com o Anexo VIII - Glosa de Despesas de Energia Elétrica;

- a auditoria fiscal aponta, entre as parcelas glosadas, gastos com energia elétrica de unidades residenciais, assim como de Grupo Escolar e de Estábulo, no entanto, a impugnante discorda da glosa realizada, em razão das peculiaridades da empresa, que é localizada na zona rural da cidade de Juazeiro, onde por força deste aspecto é obrigada a fornecer condições de moradia a parte dos seus colaboradores, sob pena de não conseguir montar equipe de técnico;

- quanto aos gastos registrados no Estábulo, deve-se ao fato de ser o local onde são abrigados e mantidos os animais (muares), que são utilizados na atividade agrícola, para o transporte de funcionários que cuidam da irrigação de toda área destinada à cultura da cana-de-açúcar (17.000 hectares);

- a Fatura de Energia cobrada de uma pessoa jurídica é composta de várias parcelas, dentre as quais destacam-se: Demanda Ativa, Demanda Reativa Excedente, Consumo Ativo na Ponta, Consumo Ativo Fora da Ponta, Consumo Ativo Reservado, Consumo

Reativo Excedente na Ponta, Consumo Reativo Excedente Fora da Ponta, Consumo Reativo Excedente Reservado, onde, para cada uma destas parcelas, é estabelecido um valor monetário. O somatório dessas parcelas representa o quantum da despesa de energia elétrica que a consumidora irá pagar à empresa concessionária desse insumo;

- foi esse valor total da Fatura de Energia que a Impugnante registrou como base de cálculo do crédito fiscal não cumulativo, destacando que este mesmo valor é a base de cálculo que a fornecedora de energia, recolhe as contribuições sociais do PIS e COFINS, inclusive, consta na parte inferior da citada fatura, os valores da base de cálculo e da contribuição;

- em algumas Faturas de Energia Elétrica, consta na composição da mesma, uma parcela denominada "Pagamento Interrupção Energia", que representa um crédito concedido pela fornecedora, motivado por interrupção no fornecimento desse insumo, sendo este valor abatido das demais parcelas, no entanto, a autoridade fiscal incluiu no elenco dos valores glosados, conforme demonstrado no quadro abaixo e cópia anexa da Fatura N° 004792323, emitida pela Companhia de Eletricidade da Bahia;

- a Nota Fiscal Fatura de energia elétrica N° 003451305 teve o valor líquido de R$ 26.219,05 integralmente glosado pela autoridade fiscal sob a alegação de "Nota Fiscal sem discriminação do Consumo", no entanto, pela leitura da citada Nota Fiscal, são discriminadas as seguintes parcelas: Consumo Ativo na Ponta - R$ 407,28; Consumo Ativo Fora da Ponta - R$ 16.557,35; Consumo Ativo Reservado - R$ 1.100,48; Consumo Reativo Excedente Fora de Ponta - R$ 6,32; Consumo Reativo Excedente Reservado - R$ 9,48.

A DRJ/RJ1, em 15/12/2015, julgou improcedente o lançamento (fls. 3768/3791).

Não resignada, a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 3795/3807), no qual repisa os argumentos expendidos em sede de impugnação. Em resumo, rebela-se contra a autuação por entender que, embora glosados pela autoridade fiscal, tenha direito a créditos em relação aos insumos aplicados em sua atividade agrícola. Argumenta ainda ter havido equívocos (1) em glosas constantes do Anexo VI do Termo de Verificação Fiscal (TVF), (2) na consideração dos recolhimentos efetuados, (3) em relação aos valores declarados no DACON, (4) em glosas constantes do Anexo VIII (Energia Elétrica) do Termo de Verificação Fiscal e, ainda, (5) na apuração das glosas constantes do Anexo IX (Imobilizado) do Termo de Verificação Fiscal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire

I - DO CONCEITO DE INSUMOS NA LEGISLAÇÃO DE PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVA

As contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003

(conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). Como contribuições incidentes sobre a receita, na forma do art. 1º destes diplomas legais, a sistemática não cumulativa foi prevista para determinadas pessoas jurídicas sendo mantida, para as demais, a sistemática cumulativa do PIS e da COFINS incidentes sobre o faturamento, alem de algumas incidências "monofásicas" aplicadas a setores econômicos específicos, normalmente por substituição tributária pra frente.

Quando fui designado Conselheiro, em fevereiro de 2014, este Colegiado, de forma majoritária, já vinha adotando a interpretação do conceito de insumo considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação que "não é tão ampla como da legislação do imposto de renda, nem tão restritiva como a do IPI", conforme frase que virou brocado.

As ementas abaixo transcritas dão o tom dessa interpretação:

Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan:

> *INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final."*

Acórdão nº 3402-003.169, julgado em 20/07/2016, Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

> *REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.*
>
> *No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de "insumo" é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os "bens" e "serviços" que integram o custo de produção.*

Com a devida vênia, não sei de onde vem a gênese desse "consagrado" entendimento, pois a meu sentir ele vai de encontro à legislação, a qual não dá azo a tal interpretação absolutamente extensiva, e, portanto, *contra legem*.

Justamente pela falta de delimitação objetiva dessa exegese é que se chega ao absurdo que vemos neste processo em que uma empresa produtora de açúcar e combustível derivado do álcool se credita, em uma regressão *ad infinitum*, chegando às raias de se creditar do valor da energia elétrica das salas de aula da escola que fica nas cercanias da plantação da cana-de-açúcar porque os filhos de seus empregados rurais precisam estudar, e isso passa a ser "custo da produção". Tal entendimento dá margem a uma "indústria de créditos" e incentiva sobremaneira o litígio, justamente pela indefinição de conceitos, em afronta à segurança jurídica, pela qual tanto se pugna em nosso meio político-jurídico.

Não é esse meu entendimento, conforme os votos que venho proferindo nesta E. Turma. Passo a fixar algumas premissas hermenêuticas para motivar minha convicção. Vejamos os termos postos pela legislação de regência acerca da possibilidade de creditamento.

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

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

(...)

*II - bens e serviços, **utilizados como insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;"

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

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

(...)

*II - bens e serviços, **utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;"

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

"Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às

> *importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1o desta Lei, nas seguintes hipóteses:*
>
> *(...)*
>
> *II – bens e serviços **utilizados como insumo** na **prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustível e lubrificantes;"*

Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, em seu artigo 66, § 5º, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, esclarece o conceito de insumo para fins de apuração de créditos:

> *Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*
>
> *I – das aquisições efetuadas no mês:*
>
> *(...)*
>
> *b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, **utilizados como insumos**: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*
>
> *b.1) **na fabricação de produtos destinados à venda**; ou (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*
>
> *b.2) **na prestação de serviços**; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*
>
> *(...)*
>
> *§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*
>
> *I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*
>
> *a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*
>
> *b) os serviços prestados **por pessoa jurídica** domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*
>
> *II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*
>
> *a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

Quanto à Cofins, o referido conceito foi elucidado pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em seu artigo 8º:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - 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;

II – utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

(...)

§ 7º O aproveitamento de crédito na forma dos §§ 2º e 5º deve ser efetuado sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

(...)

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:

I - na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e

II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004."

Extrai-se da norma legal, e nesse sentido as normativas em nada alteraram o que foi definido em lei, que apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para PIS/Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros. A legislação exige relação **direta e imediata** entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço. Como não extrair do léxico legal "**utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda** ou **na prestação de serviços**" o pressuposto da imediatidade e da relação direta do bem que dá azo ao crédito (insumo) com o produto que vier a ser produzido e destinado à venda, ou com o objeto da prestação de serviço.

Assim, somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros. Portanto, não podem ser considerados como insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação **indireta ou mediata** com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.

Frise-se que o legislador estabeleceu um rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004). Esse fato é evidente, e denota a gritante diferença entre o rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação das contribuições e a definição genérica de despesas dedutíveis estabelecida pela legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ) (art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964).

Com base nessa inconteste diferença de técnicas legislativas adotadas nas legislação desses tributos, resta clara a correspondente diferença de objetivos/pretensões do legislador. Enquanto na legislação do IRPJ se pretendeu permitir a dedutibilidade de todas as despesas necessárias à atividade da empresa, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se pretendeu permitir o creditamento apenas em relação a específicos e determinados dispêndios da pessoa jurídica vinculados **diretamente** ao bem produzido ou ao serviço prestado.

Sem embargo, resta claro que **as hipóteses de creditamento das contribuições devem ser entendidas como taxativas** e não devem e nem podem ser interpretadas de forma a permitir creditamento amplo e irrestrito, pois essa interpretação tornaria absolutamente sem efeito o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação. Sem olvidarmos que o creditamento diminui a base imponível do tributo, só pelo que já deveria ter sua interpretação conforme à lei, e não subvertendo-a com **conceitos**

imprecisos e casuísticos, que leva ao absurdo que se constata no caso vertente e, por tal, gerando intermináveis litígios, como se vivencia neste CARF.

Demais disso, a permissão ampla e irrestrita de creditamento em relação a todos os gastos necessários às atividades da pessoa jurídica, como se insumos fossem, acabaria por subverter a base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida constitucionalmente, desvirtuando-a da receita (Constituição Federal, art. 195, caput, inciso I, alínea "b") para o lucro, o que se mostra absolutamente incompatível com a base de incidência prevista em nossa Carta.

Se o termo insumo tivesse sido utilizado em acepção ampliativa, para abarcar todos os gastos necessários ao funcionamento da pessoa jurídica, todas as hipóteses de creditamento estabelecidas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, constituiriam redundância, letra morta, já que poderiam ser aglomeradas no conceito ampliativo de insumo.

Deve-se reconhecer que o termo insumo consignado no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de 2003, foi utilizado em sua acepção restritiva, para alcançar apenas bens e serviços direta e imediatamente relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros.

Bem nos ensina Carlos Maximiliano[1] sobre a devida exegese de leis tributárias:

> *Pressupõe-se ter havido o maior cuidado ao redigir as disposições em que se estabelecem impostos ou taxas, designadas, em linguagem clara e precisa, as pessoas e coisas alvejadas pelo tributo, bem determinados o modo, lugar e tempo do lançamento...assim como quaisquer outras circunstâncias referentes à incidência e à cobrança. Tratam-se as normas de tal espécie como se foram rigorosamente taxativas; deve por isso, abster-se o aplicador de lhes restringir ou dilatar o sentido. ...Não suportam o recurso à analogia, nem à interpretação extensiva; as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, estrito.*

Se a norma tributária deve ser interpretada restritivamente para a incidência tributária, igualmente ela há de sê-lo para valores que reduzem o crédito tributário, como os crédito que estamos a falar.

Outra questão que me chama a atenção é a recorrente e, a meu sentir, equivocada afirmação de que a adoção da interpretação restritiva acerca do conceito de insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins corresponderia à utilização da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Como dito, a adoção do conceito restritivo de insumo na legislação das aludidas contribuições decorre das regras constantes dessa legislação e não da adaptação da legislação de qualquer outro tributo. Essa afirmação refoge ao núcleo das leis que emolduram o que dá direito ao crédito para fins de cálculo das contribuições objurgadas. Em verdade, quanto mais misturam-se conceitos mais imprecisa se torna sua definição.

[1] MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito, Ed. Forense, 1992, p. 333.

Nesse sentido, o voto vencido do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no Recurso Especial 9303-003.477, em julgamento de 25/02/2016, ao discorrer sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS:

> *Nessa linha, não vejo como, em nome da alegada diretriz constitucional, empreender interpretação que alargue o conceito de insumo para além do inciso II do art. 3º, tanto da Lei nº 10.637, de2002 quanto da Lei nº 10.833, de 2003*
>
> *...*
>
> *Como é possível perceber, apesar da grande discussão acerca do tema, é extreme de dúvidas que só serão admitidos como insumo, para efeito da lei, os bens que possuam ligação intrínseca com o processo produtivo, que, evidentemente, não se confunde com a atividade empresarial.*

Consabido que a matéria no STJ não resta ainda pacificada, o que deverá se dar com o julgamento no Recurso Repetitivo 1.221.170/PR, ainda inconcluso, embora com alguns votos lidos e com pedido de vista. Até então, os julgados que pipocavam na 1ª e 2ª Turma eram em um e outro sentido, embora a tese da interpretação extensiva viesse perdendo espaço. Mas trago à colação um julgado do TRF4 (AC, 5005719-34.2012.404.7201, Primeira Turma, Relator para o Acordão JOel Ilan Paciornik, hoje Ministro do STJ - DE 13/06/2013) que vai ao encontro do que aqui esposamos. Veja-se:

> *TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMOS. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002, 358/2003 E 404/2004. LEGALIDADE.*
>
> *1. O regime constitucional da não cumulatividade de PIS e COFINS, à míngua de regramento infraconstitucional, serve, no máximo, como objetivo a ser atingido pela legislação então existente. Não é apropriado como parâmetro interpretativo, visto que a EC nº 42/2003 descurou de estabelecer qualquer perfil ao regime não cumulativo dessas contribuições. Por conseguinte, a expressão "não cumulativas" constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra.*
> *2. Em conformidade com as Instruções Normativas SRF nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004, a Fazenda Nacional defende que apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto são insumos, para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS (art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).*
>
> *3. São razoáveis os critérios adotados pela Receita Federal nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, não somente por levar em conta os parâmetros concretos da legislação do IPI, que oferece a definição exata de insumo, mas também por manter a coerência com os demais incisos do art. 3º.* ***A leitura sistemática do dispositivo legal permite inferir que o legislador pretendeu considerar, para efeito de creditamento, apenas os elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço, ou seja, somente os elementos específicos e vinculados à atividade fim do contribuinte, e não a todos os aspectos de sua atividade. Se a intenção fosse permitir***

> ***o creditamento de qualquer despesa ou custo de produção, não haveria a preocupação em detalhar as situações que possibilitam os descontos ou aproveitamentos dos créditos nos vários incisos do art. 3º, pois bastaria prever genericamente o abatimento dos custos ou despesas operacionais.*** (negritei)

ATIVIDADE AGRÍCOLA

Pois bem, diante de todas as premissas postas, retorno ao caso concreto.

A empresa autuada produz açúcar e álcool, o produto final do estabelecimento industrial, sendo que em área agrícola própria cultiva a cana-de-açúcar que alimentará suas usinas de açúcar e álcool. A fiscalização entendeu que as despesas, incluindo aí os insumos, necessariamente despendidas nessa atividade agrícola, não podem compor a base de cálculos dos créditos da não-cumulatividade, mas a contribuinte argumenta que não seria lógico que as empresas produtoras de cana-de-açúcar destinada a venda tenham o direito de apurar créditos em relação aos insumos aplicados em sua atividade agrícola, enquanto as pessoas jurídicas agroindustriais que produzem a sua própria matéria-prima não tenham o mesmo direito.

O processo produtivo do etanol e do açúcar é completamente diverso do processo produtivo da cana-de-açúcar. O primeiro trata-se de um processo industrial; o segundo, de uma atividade agrícola. Ainda que a cana-de-açúcar seja matéria prima da fabricação do açúcar e do etanol, a opção da contribuinte por cultivá-la em vez de comprá-la não torna esse cultivo parte do processo industrial que resulta na fabricação do açúcar e do etanol. O processo de cultivo é totalmente independente e diverso daquele da industrialização

Dessa forma, resta claro que os bens e serviços empregados como insumo na produção da cana-de-açúcar não podem ser aproveitados na apuração de crédito do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos, pois não agem diretamente sobre o produto em fabricação, ou seja, o etanol e o açúcar. Nesse sentido a Solução de Consulta nº 65 - SRRF 08/Disit, de 13/03/2013:

> *" (...) Note-se que a atividade agrícola de cultivo de cana de açúcar em nada se confunde com a atividade de fabricação de açúcar e de álcool, isto é, com as operações fabris das quais de fato se originam tais mercadorias.* ***Assim sendo, não ensejam a apuração de créditos as peças e os serviços adquiridos visando à manutenção das máquinas e equipamentos diretamente utilizados no cultivo da cana de açúcar que servirá de matéria-prima para a produção de álcool e açúcar, estes sim, vendidos pela consulente****.(...)"*

Dessarte, sem reparos à glosa fiscal e a consequente cobrança das contribuições.

Quanto às demais alegações (equívocos em glosas do Anexo VI do TVF, em glosas de energia elétrica - Anexo VIII, e erros na apuração das glosas constantes do Anexo IX - imobilizado, alem de erros em relação ao valores declarados em DACON, todas foram devida e perfeitamente confrontadas na decisão recorrida (fls. 3.787/3.790), o que denota a natureza procrastinatória da peça recursal, pelo que delas me valho para afastar as alegações da recorrente:

II - Glosas do Anexo VI *A Impugnante alega que "em grande parte do mês de fevereiro e em todo mês de março, a autoridade fiscal deixou de informar a descrição do insumo ou caracterização do bem utilizado, o que impede a Impugnante de contestar a procedência da glosa, caracterizando, assim, cerceamento ao seu direito de defesa". Alega ainda que "pequenos materiais, que foram classificados no citado Anexo, como "Bens para Ativo Imobilizado", quando, na realidade, estes insumos foram utilizados na manutenção e conservação de máquinas, aparelhos, equipamentos industriais e prédios". Não prevalecem as alegações, pois simples consulta ao referido anexo demonstra que as "lacunas descritivas" referidas vinculam-se expressamente à glosas motivadas por "manutenção de veículos leves/pesados" ou "não utilizado na indústria", sendo os respectivos fornecedores identificados como "Tractor turbo comércio de pecas Ltda-epp", "Rio Vale comércio de motos Ltda, "Mercadão de tratores Rio Preto Ltda" e outros. Além disso, a Fiscalização, no anexo, registrou todos os números das notas fiscais e as datas das compras, sendo, portanto, meramente protelatória a alegação de cerceamento de defesa, pois se supõe que o contribuinte possua todos os documentos fiscais e contábeis de seus próprios negócios a proporcionar a impugnação que entendesse cabível. Assim, se não produziu defesa mais específica, isto não resulta de falta de elementos no relatório fiscal.*

*Quanto à segunda alegação, em relação ao anexo VI, nada indica que os bens classificados no ativo imobilizado, tais como material elétrico, válvulas, manta, tubos galvanizados, rolamentos e outros pequenos materiais, possam ser qualificados como insumo conforme pretende a Impugnante, pois não se vislumbra pela descrição constante do anexo se tratar de "**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"**, nem a Impugnante ocupou-se de demonstrar tal fato. Assim, entende-se correta a glosa também neste ponto, porque os bens citados, considerados do ativo imobilizado, não podem ser qualificados como insumo, dada as restrições legais, para fins de geração de créditos no âmbito da não-cumulatividade.*

II - Glosas do Anexo VI *A Impugnante alega que "em grande parte do mês de fevereiro e em todo mês de março, a autoridade fiscal deixou de informar a descrição do insumo ou caracterização do bem utilizado, o que impede a Impugnante de contestar a procedência da glosa, caracterizando, assim, cerceamento ao seu direito de defesa". Alega ainda que "pequenos materiais, que foram classificados no citado Anexo, como "Bens para Ativo Imobilizado", quando, na realidade, estes insumos foram utilizados na manutenção e conservação de máquinas, aparelhos, equipamentos industriais e prédios". Não prevalecem as alegações, pois simples consulta ao referido anexo demonstra que as "lacunas descritivas" referidas vinculam-se expressamente à glosas motivadas por "manutenção de veículos leves/pesados" ou "não utilizado na indústria", sendo os respectivos fornecedores identificados como "Tractor turbo comércio de pecas Ltda-epp", "Rio Vale comércio de motos Ltda, "Mercadão de tratores Rio Preto Ltda" e outros. Além disso, a*

Fiscalização, no anexo, registrou todos os números das notas fiscais e as datas das compras, sendo, portanto, meramente protelatória a alegação de cerceamento de defesa, pois se supõe que o contribuinte possua todos os documentos fiscais e contábeis de seus próprios negócios a proporcionar a impugnação que entendesse cabível. Assim, se não produziu defesa mais específica, isto não resulta de falta de elementos no relatório fiscal.

Quanto à segunda alegação, em relação ao anexo VI, nada indica que os bens classificados no ativo imobilizado, tais como material elétrico, válvulas, manta, tubos galvanizados, rolamentos e outros pequenos materiais, possam ser qualificados como insumo conforme pretende a Impugnante, pois não se vislumbra pela descrição constante do anexo se tratar de "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", nem a Impugnante ocupou-se de demonstrar tal fato. Assim, entende-se correta a glosa também neste ponto, porque os bens citados, considerados do ativo imobilizado, não podem ser qualificados como insumo, dada as restrições legais, para fins de geração de créditos no âmbito da não-cumulatividade.

III - Dacon e Recolhimentos Efetuados *A Impugnante alega que a Fiscalização "deixou de considerar, em todo período, parte dos recolhimentos efetivamente realizados e informados à Administração Tributária". Informa que "no mês de janeiro, tanto na apuração do PIS como na COFINS, inexplicavelmente, a fiscalização considerou créditos nos valores de R$ 18.473,47 e R$ 85.089,90, respectivamente, do PIS e COFINS, uma vez que nesse período de apuração a Impugnante não informou nenhum valor no DACON do período, a título de crédito descontado". E ainda que "em fevereiro, na apuração das duas contribuições, a autoridade fiscal não considerou os créditos fiscais do mês de janeiro, nos valores de R$ 40.409,25 e R$ 200.975,94, respectivamente, de PIS e COFINS, que foram, regularmente, informadas na DACON do período". E, finalmente, que a "auditoria fiscal, no período examinado, não considerou os seguintes recolhimentos realizados pela Impugnante, para efeito de abater dos montantes lançados: PIS - Código 0906, no valor de R$ 404.074,67 e COFINS - Código 0929, na importância de R$ 1.859.120,53, perfazendo o montante de R$ 2.263.195,20". Na verdade, é inexplicável e injustificável a contestação quanto ao mês de janeiro (créditos descontados), pois a simples observação do Dacon (fls. 3296 e ss), em cotejo com a planilha à fl. 77 do Termo de Verificação Fiscal, demonstra que em 01/11 a contribuinte declarou base de cálculos de crédito no valor de R$2.704.689,20, mas, em razão das glosas efetuadas a Fiscalização reduziu para R$1.119.603,98, valor este que produz os valores de R$ 18.473,47 e R$ 85.089,90, respectivamente, do PIS e COFINS, quando aplicadas as alíquotas de 1,65% e 7,6%. Assim, tais valores (R$ 18.473,47 e R$ 85.089,90, respectivamente, do PIS e COFINS) foram deduzidos (fl. 78) das contribuições apuradas para o fim de obter o saldo a ser*

cobrado ou lançado. No mês de fevereiro foram considerados os valores de créditos de R$17.894,77 e R$82.424,38 (de PIS e Cofins, respectivamente), seguindo a mesma lógica da não-cumulatividade aplicada no período anterior. E da mesma forma para todos os períodos subseqüentes.

Quanto aos recolhimentos realizados, que não teriam sido considerados, observa-se na planilha à fl. 78 que todos os valores declarados em DCTF, recolhidos ou não, foram deduzidos a fim de se obter os saldos a ser lançados. Assim, não procede a impugnação no ponto. De qualquer forma, caso algum valor não declarado tenha sido pago a título de PIS/Cofins não cumulativos ainda poderão (e deverão) ser deduzidos por ocasião da cobrança pelo setor de arrecadação da Delegacia de origem.

IV - Anexo VIII - Energia Elétrica & Anexo IX - Imobilizado
Alega a Impugnante que haver várias divergências "quando cotejamos os valores inseridos na Tabela 9, do Termo de Verificação Fiscal, com o Anexo VIII - Glosa de Despesas de Energia Elétrica". A Impugnante discorda da glosa realizada com "gastos com energia elétrica de unidades residenciais, assim como de Grupo Escolar e de Estábulo, em razão das peculiaridades da empresa, que é localizada na Zona rural da Cidade de Juazeiro, onde por força deste aspecto é obrigada a fornecer condições de moradia a parte dos seus colaboradores, sob pena de não conseguir montar equipe de técnico". Alega ainda que gastos com o "Estábulo, deve-se ao fato de ser o local onde são abrigados e mantidos os animais (muares), que são utilizados na atividade agrícola, para o transporte de funcionários que cuidam da irrigação de toda área destinada à cultura da cana-de-açúcar (17.000 hectares)".

Inicialmente, quanto às alegadas contradições, o que interessa para a correta apuração do direito de crédito do contribuinte é a definição da base de cálculo dos créditos. E neste sentido não há qualquer contradição entre tabela 9 do TVF e os anexos ao TVF. Por exemplo, observe-se que no mês de 01/01 da tabela registra-se o valor - "apurado em auditoria" para a base de cálculo dos créditos - de R$452.468,55, que corresponde exatamente ao valor no anexo III apurado diretamente a partir das Notas Fiscais, constante à fl. 265. E assim subseqüentemente para todos os períodos.

*A estranheza que o Impugnante detecta é apenas uma contradição aparente. Na verdade, a glosa apurada pela Fiscalização no anexo VIII e aquela registrada na tabela 9, em cada período, são alcançadas por vias distintas. A primeira decorre diretamente das notas fiscais, mas a segunda resulta simplesmente da subtração do declarado no Dacon do valor apurado pela auditoria. Há, portanto, dois sentidos distintos para o mesmo termo. Assim, **neste contexto**, como a contribuinte não apontou qualquer erro específico na apuração da base de cálculo da Fiscalização, nem qualquer erro nas glosas do anexo, deduz-se que o próprio valor declarado Dacon contém algum equívoco. De qualquer modo, a discussão se torna irrelevante porque, repita-se, o que interessa para a correta apuração do direito de crédito do contribuinte é a definição da base de*

cálculo dos créditos, que difere da apresentada no Dacon, e aí a Impugnante não apontou qualquer incoerência ou erro.

*Exatamente na mesma linha da argumentação acima encontra-se a alegada divergência entre as **parcelas glosadas da depreciação**, quando se compara a Tabela 13 do TVF e as informações constantes do anexo IX. De fato, o que interessa para a correta apuração do direito de crédito do contribuinte é a definição da base de cálculo dos créditos. E neste sentido não há qualquer contradição entre tabela 13 do TVF e os anexos ao TVF. Por exemplo, observe-se que no mês de 01/01 da tabela registra-se o valor - "apurado em auditoria" para a base de cálculo dos créditos - de R$84.029,40, que corresponde exatamente ao valor no anexo IV apurado diretamente, conforme fl. 235. E assim subseqüentemente para todos os períodos Quanto aos gastos referentes às unidades residenciais, assim como de Grupo Escolar e de Estábulo, as alegações não procedem pelas razões já expostas no item I, porque se trata de gasto em relação à atividade agrícola. **Além disso, despesas relativas, direta ou indiretamente, à moradia e transporte e educação de funcionários, ou seus filhos, representam gastos com mão-de-obra, salário (in natura) dos funcionários, que são expressamente vedadas de inclusão na base de cálculo dos créditos** (art. 3º, § 2º, I).*

Ainda quanto à energia elétrica, a Fiscalização entendeu que o direito ao crédito "não se estende à totalidade dos valores pagos às empresas distribuidoras de energia, encontrando-se estritos aos valores gastos como consumo de energia", mas a Impugnante argumenta que foi o "valor total da Fatura de Energia que a Impugnante registrou como base de cálculo do crédito fiscal não cumulativo, destacando que este mesmo valor é a base de cálculo que a fornecedora de energia, recolhe as contribuições sociais do PIS e COFINS".

*A norma incidente no caso pende a favor da glosa efetuada pela Fiscalização, pois tanto na Lei nº 10.833/03 quanto na Lei nº 10.637/02, a expressão utilizada deixa claro que a despesa a ser considerada é aquela referente à energia **consumida**, não aludindo aos serviços associados, tais como: contribuição de iluminação pública, serviço de entrega, uso do sistema - fio (gerador exportação). Assim tudo que se refere à consumo fora contemplado no anexo III do TVF (v. fls. 262 e ss). Neste sentido, a Lei nº 10.637, de 31 de dezembro de 2002, e alterações posteriores, dispõe que:*

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

*(...)IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, **consumidas** nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

Ao contrário do alegado pela Impugnante, os valores devolvidos pela fornecedora porque o fornecimento da energia elétrica fora interrompido, devem ser descontados do montante informado

*como consumo, dado que, neste caso, não houve cumprimento da condição legal imposta de que a energia seja consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica e de que haja **valor pago ou creditado** à fornecedora domiciliada no País. Não houve, por outro lado, consideração dupla do mesmo valor, como parece ter entendido a Impugnante, pois na forma de apuração do anexo III do TVF (fls. 262 e ss), a cada mês, do somatório dos itens titulados "consumo" é que houve o desconto do item "pagamento interrupção de energia", isto é, o desconto não incidira do total da Nota Fiscal-Fatura.*

A contribuinte afirma que a Nota Fiscal Fatura de energia elétrica N° 003451305 teve o valor líquido de R$ 26.219,05 integralmente glosado pela autoridade fiscal sob a alegação de "Nota Fiscal sem discriminação do Consumo", mas alega que as parcelas são discriminadas na citada Nota Fiscal. A Fiscalização já havia juntado aos autos a nota citada (vide arquivo não paginável chamado "dezembro") onde não há realmente qualquer discriminação das parcelas, agora a contribuinte apresenta uma segunda nota (mesmo número, mesmo período) (fl. 3727), onde as parcelas se apresentam discriminadas. Curiosamente, a nota agora juntada não se apresenta como retificadora da primeira, nem a contribuinte fornece qualquer justificativa para apresentar duas versões da nota fiscal. Assim, a glosa deve ser mantida.

Ante todas essas considerações, não há a necessidade de diligência fiscal, posto que imprestável para acrescer ao que dos autos já consta.

Frente ao exposto, nego provimento ao recurso.

É como voto.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowiz

Com a devida vênia, ouso divergir do Ilustre Relator no que tange ao conceito de insumo para fins de direito ao creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS, e, por conseguinte, na manutenção de diversas glosas discutidas no presente processo, conforme procurarei explicitar nos itens abaixo.

1. Do conceito de insumo para a Contribuição ao PIS e a COFINS

A questão de mérito discutida nestes autos é amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

De qualquer sorte, vale repisar e evolução jurisprudencial administrativa sobre a matéria, que culminou no conceito aqui adotado para a solução da lide.

Quando primeiramente instado a se manifestar sobre o tema, este Conselho convalidou o restritivo entendimento esposado pela Receita Federal, materializado nas Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04. Ou seja, transportou-se o conceito de insumo do IPI para sistemática de PIS e COFINS não cumulativos. Assim, o CARF entendia que ao contribuinte somente seria legítimo descontar créditos referentes às aquisições de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários, os quais deveriam ser incorporados ou desgastados pelo contato físico com o produto final, para serem considerados insumos ensejadores de crédito de PIS e COFINS (*e.g.* Acórdão n. 203-12.469).[2]

Num segundo momento, já assumindo a impropriedade de se aplicar como critério para aferir o crédito PIS e COFINS não cumulativos aquele do IPI - uma vez que materialidades destas espécies de tributos são completamente distintas, sendo a do IPI, circunscrita ao âmbito da industrialização, enquanto a das Contribuições, é mais abrangente, por ser a receita como um todo) -, o CARF passou a utilizar as regras de dedutibilidade de despesa constante na legislação do pelo imposto sobre a renda ("IR") para a definição de insumos (e.g. Acórdão n. 3202-00.226).[3] Nesse sentido, a jurisprudência do CARF acabou conferindo uma amplitude maior ao conceito de insumo para o direito de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, entendido como qualquer despesa, desde que necessária à consecução do objeto social da pessoa jurídica.

Finalmente, a jurisprudência deste Conselho chegou então a um terceiro momento, no qual se consolidou que o direito a tomada de crédito da Constituição ao PIS e da COFINS "denota uma maior abrangência do que o conceito aplicável ao IPI, embora não seja tão extensivo quanto aquele aplicável ao IRPJ".[4] Essa é a atual, e, a meu ver, correta orientação do CARF a respeito do tema.

Com isso, constata-se que este Tribunal passou a defender uma abrangência específica para o conceito de insumo com relação à Contribuição ao PIS e à COFINS, levando em conta a materialidade das contribuições (receita), pelo que se impõe conceder o crédito relativo a custos indispensáveis à produção e, portanto, à geração de receita (e.g. Acórdão n. 3302002.674). [5]

Exatamente neste sentido, este Colegiado tem adotado como parâmetro o conceito de "custo de produção", nos termos dos artigos 289 a 291 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/99[6] (Acórdão 3402-002.881),[7] para a solução dos casos controversos entre contribuintes e Fisco.

---

[2] AC nº 203-12.469, Processo n.º 137.818, rel. Odassi Guerzoni Filho, sessão de 17 de outubro de 2007.

[3] AC nº 3202-00.22, Processo nº 11020.001952/2006-22, rel. Gilberto de Castro Moreira Junior, sessão de 08 de dezembro de 2010.

[4] AC nº 9303002.801, Processo nº 13052.000441/200307, rel. Rodrigo da Costa Pôssas , sessão de 23 de janeiro de 2014.

[5] AC nº 3302002.674, Processo nº 13971.720063/200814, rel. Fabíola Cassiano Keramidas, sessão de 19 de agosto de 2014.

[6] Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação

Pois bem. Adotando o citado conceito para a aferição da legitimidade ou não da tomada de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, faz-se necessário analisar *in casu* a essencialidade dos insumos no processo formativo da receita.

Para essa análise, contudo, cumpre salientar que o presente processo é originário de auto de infração, e não de pedido de reconhecimento de crédito para compensação pelo contribuinte.

Tal fato é importantíssimo para o deslinde da controvérsia, à medida que é justamente a iniciativa do processo administrativo que determina o ônus da prova (artigo 373 da Lei n. 13.105/2015, o "Novo Código de Processo Civil").[7]

Com efeito, este Colegiado, no próprio Acórdão 3402-002.881 citado linhas atrás, adotou este parâmetro para a solução de caso onde também se julgava auto de infração em que a Fiscalização glosou créditos tomados pelo contribuinte, por utilizar como fundamento as Instruções Normativas n. n. 247/2002 e 404/2004, vale dizer, o conceito de insumo de IPI. Peço vênia para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao *sub judice*:

> *"É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos*

---

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.
§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.
Custo de Produção
Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:
I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.
Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo
Quebras e Perdas
Art. 291. Integrará também o custo o valor:
I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;
II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:
a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;
b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;
c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

[7] Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2007 NULIDADES. A existência de motivação clara e explícita do ato administrativo, que rende ensejo à interposição de defesa robusta, não rende ensejo à decretação de nulidade. ÔNUS DA PROVA. Tratando-se de processo de iniciativa da Administração Tributária, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. (...).

> *tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.*
>
> *(...)*
>
> *É com isso que lidaremos no julgamento deste processo: afastado o significado de "insumo" adotado pelo fisco, o trabalho deste colegiado ao analisar as planilhas de glosa em espécie se resumirá em confrontar o item glosado com os dados técnicos trazidos pela defesa para determinarmos se o item está apto ou não a gerar o crédito. A autuação só será mantida em relação aos itens que comprovadamente não atendam aos requisitos legais para gerarem o crédito.*

2. Do crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS para as agroindústrias

Como bem destacado pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro no Acórdão n. 3402-003.817, julgado por este mesmo Colegiado, haja vista a adoção do conceito de insumo destaco no item precedente, "é natural que, em se tratando de uma agroindústria, exatamente como ocorre no caso decidendo, a fase agrícola da atividade empresarial e, por conseguinte, os insumos ali consumidos, também seja levada em consideração para fins de creditamento de PIS e COFINS." Afinal, sendo rechaçada a aproximação do conceito de insumo de IPI para fins do direito ao crédito, cai por terra a separação normalmente feita pela Fiscalização entre a fase agrícola e a industrial das agroindustrial, sendo que somente a segunda fase (industria propriamente dita) seria capaz de possuir insumos com o respectivo direito ao crédito de PIS e COFINS.

Com efeito, esse tem sido o entendimento adotado pelo CARF, como podemos depreender da ementa abaixo colacionada, cujo processo administrativo tratava justamente de direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas na produção de açúcar e álcool:

> *Ementa*
>
> *Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*
>
> *Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009*
>
> *CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. AGROINDÚSTRIA. FASE AGRÍCOLA.*
>
> *Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa do PIS/Pasep ou da Cofins, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo*

> *ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente.*
>
> ***No caso da agroindústria, admite-se o creditamento não só dos bens e serviços qualificados como insumos na própria industrialização, mas também daqueles insumos utilizados na fase agrícola que lhe precede.*** *(...).*
>
> (CARF; 2ª Turma da 4ª da 3ª Seção; Processo n. 16004.720550/2013-71; Acórdão n. 3402-003.041. j. em 27/04/2016.) (grifei).

3. Do caso concreto

Traçadas essas premissas, destaco o objeto social da Recorrente, retirado dos atos constitutivos vigentes à época da autuação fiscal, constantes dos autos (fls 615 e 616):

> *Art 4° - A sociedade tem por objeto: 1) a produção, exploração agrícola, industrial e comercial, bem como a importação e exportação: a) da cana-de-açútar e seus derivados; b) de hortifrutigranjeiros e outras lavouras; c) da pecuária; d) de máquinas acessórios e produtos químicos; 2) a exploração de pedreiras; 3) venda de energia elétrica e, 4) a participação no capital de outras empresas.*

Assim é que no seu cartão de CNPJ constam atividades principal e secundária a fabricação de açúcar mascavo bruto e de álcool, respectivamente.

Cumpre então passando à aferição dos itens glosados pela Fiscalização, cotejando-os com o objeto social da Recorrente, e, portanto, às atividades que pratica e lhe geram receita, para aferir quais se amoldam ao conceito de insumo (custo de produção) para fins de tomada de crédito na sistemática não cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Pois bem. Pela análise do criterioso relatório formulado pelo Relator do caso, pude observar que os seguintes itens são capazes de gerar o direito ao crédito das Contribuições Sociais, devendo, portanto, serem canceladas as glosa pretendidas pela Fiscalização:

a) material de laboratório, equipamento de proteção e segurança;

b) água para irrigação, óleo diesel e partes e peças de manutenção aplicados na fase agrícola;

c) Serviços de ensaios laboratoriais, pesquisa e desenvolvimento experimental, locação de equipamentos de topografia e análise de amostras;

d) Serviços aplicados na atividade cultivo da cana-de-açúcar (aluguel de máquinas, equipamentos e veículos ligados à atividade agrícola [tratores, retroescavadeiras, etc], serviços relativos à manutenção do pivô, responsabilidade técnica no georeferenciamento, montagem de sistema de irrigação, e outros desta natureza);

e) Despesa de depreciação relativa aos setores de laboratório e topografia;

f) Despesa de depreciação de bens do imobilizado utilizados na produção de cana-de-açúcar (manutenção do pivot, área de plantio, corte de cana, adubeira, setor laginha, setor caxangá, garagem de máquinas, garagem veículos leves/pesados, setor estados unidos, setor ipiranga, setor maniçoba, setor pancarauy, caldeiraria agrícola, fabricação de pré-moldados).

4. Conclusão

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao presente recurso voluntário, para cancelar a glosa de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, referidas nos itens "a" a "f" delineados no parágrafo acima.

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz