



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

Processo nº 10820.000933/2008-62
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3301-001.047 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 30 de janeiro de 2019
Assunto RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS, REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE
Recorrente CLEALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem (i) intime a Recorrente para trazer aos autos, em 60 dias, prorrogáveis uma vez por igual período: a) Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, para o produto AÇÚCAR, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo; b) Indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos; c) Apontar e descrever o uso de bens do ativo imobilizado no processo de produção que foram glosados, especificando-os; d) Apresente a segregação entre os fretes: 1- venda; 2- compra de insumos e 3-intercompany, indicando as respectivas notas fiscais que foram glosadas; e) Esclarecer se, para o período em análise, a cana de açúcar foi adquirida na integralidade de terceiros/pessoas jurídicas. ii) Indique os insumos e os bens do ativo permanente que são comuns à produção de açúcar e de álcool, detalhando-os. iii) Ato contínuo à juntada da documentação pelo contribuinte (itens i e ii), manifeste-se a autoridade fiscal, considerando o disposto no Parecer Normativo RFB nº 5/2018. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira e Ari Vendramini, que votaram por converter o julgamento em diligência para a juntada aos autos dos documentos recebidos pela Fiscalização e devolvidos ao contribuinte.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Morais Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane

Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente de Pedido de Ressarcimento de créditos apurados pela sistemática da não-cumulatividade, compensado com créditos tributários do próprio interessado através de PER/DCOMP, conforme dados abaixo:

Crédito: PIS não cumulativa

Período de apuração: 4º trimestre de 2005

Valor pleiteado: R\$ 473.063,99

AUTO DE INFRAÇÃO - fls. 13

Efetuada a verificação fiscal junto ao interessado, foi lavrado Auto de Infração para formalização da glosa dos créditos, onde foram apuradas irregularidades na formação do crédito objeto do presente processo, a saber:

a) Bens utilizados como insumos.

Baseado no conceito de insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, dado pelo art. 8º, § 4º c/c § 9º, da Instrução Normativa nº 404, de 2004 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 químicas ou físicas, em função de ação **diretamente** exercida sobre o produto em fabricação, desde que não esteja incluído no ativo imobilizado, o auditor fiscal verificou a existência de registros de despesas não incluídos nesse conceito.

Inicialmente, verificou diferenças entre os valores informados na planilha “Livro do PIS e Cofins Consolidado 2007” e no DACON. Intimado, o interessado informou que no DACON informou que, além dos insumos relacionados nas planilhas, incluiu as aquisições de cana de açúcar de pessoas jurídicas.

A fiscalização ressaltou que, de acordo com a Lei nº 10.925/2004, arts. 8º e 9º, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 606, de 2006, as aquisições de insumos de origem agropecuária geram direito **a crédito presumido à alíquota de 2,66%**, e não ao crédito referente aos insumos, da linha 02 dos DACON e, portanto, não serão considerados nesse item e serão analisados em item próprio, do Auto de Infração.

A seguir, efetuou a análise referente aos grupos que compuseram a planilha de cálculo dos insumos.

a.1) Material Intermediário – Serviço de Manutenção

Da análise da planilha correspondente e das notas fiscais nela relacionadas, verificou que parte dos gastos não se refere à aquisição de insumos, matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, utilizados ou aplicados diretamente no processo de fabricação do açúcar, referindo-se a partes e peças de veículos, caminhões, ônibus, máquinas agrícolas e aquisição de pneus, assim como despesas

diversas tais como: locação de veículos para uso administrativo e obras de recuperação de rodovias.

Ressalta que tais gastos não se dão no âmbito do processo produtivo, mas sim em etapas anteriores ou posteriores à produção. Ressalta, também, que considerou somente os gastos referentes a combustíveis e lubrificantes, para os quais há expressa autorização para a inclusão no conceito de insumos.

a.2) Material Intermediário - Serviço de Manutenção Industrial.

Que efetuou a glosa referente a gastos com bens não diretamente consumidos na fabricação de bens destinados à venda, tais como gastos com construção civil, com reparação de caminhões, reboques, com tintas vernizes diluentes (Estoque tintas), cimento, etc.

a.3) Fretes

Glosou as despesas com fretes referentes a transporte de pessoas, por não se enquadrarem no disposto no art. 3º, § 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

b) Do método da apropriação do crédito presumido.

Verificou que o interessado informou que o método de determinação dos créditos foi com base na proporção dos custos diretamente apropriados. Assim, intimou o interessado a comprovar que os valores dos créditos informados nos DACON e nos livros auxiliares do PIS e Cofins são referentes apenas aos custos, despesas e encargos vinculados à receita sujeita ao regime não-cumulativo da exportação.

Examinando a documentação apresentada, verificou-se que, no preenchimento dos DACON, o interessado não utilizou o método de apropriação direta, uma vez que todo o custo da cana de açúcar (insumo), do preparo e processamento da cana, da extração do caldo e do suporte a produção industrial foram apropriados, na sua totalidade, para o produto açúcar, ou seja, todos os custos comuns, vinculados às receitas sujeitas aos regimes cumulativo e não-cumulativo foram aproveitados integralmente como sendo regime não-cumulativo.

Em resumo, nos DACON entendeu o interessado apropriar todo o gasto com a aquisição do insumo cana de açúcar para o produto açúcar, independentemente se dela foi produzido álcool.

Verificou, também:

a) Que a soma dos saldos mensais das contas é inferior ao valor mensal dos insumos informados nos DACON, para o que somou valores de materiais em estoque, conforme resumo de fls. 23 (numeração constante no relatório do Auto de Infração);

b) Inconsistências nas informações das planilhas apresentadas, demonstrando que os Razões não comprovam o método de apropriação direta e nem condizem com os valores dos DACON, pois:

b.1) conforme esclarecimento do interessado, no valor dos insumos informados nos DACON está incluído o valor da cana adquirida de pessoas jurídicas e na planilha de fls 24 a 26 (numeração constante no relatório do Auto de Infração), não consta a conta correspondente a tal insumo;

b.2) a soma dos saldos mensais das contas é inferior ao valor mensal dos insumos informados nos DACON (e diferente do valor da cana adquirida de pessoa jurídica) e

para chegar ao valor informado nos DACON, o interessado somou o valor dos materiais em estoque, conforme consta no resumo apresentado às fls. 23 (numeração constante no relatório do Auto de Infração); e

b.3) na planilha há contas estranhas ao conceito de insumo, tais como “Consultoria”, “Copa, cozinha e limpeza”, “Gêneros Alimentícios”, “Lanches e Refeições”, “Uniformes” e “Seguros Gerais”.

Pelos fatos expostos, constata-se que o método de aproveitamento dos créditos, informado nos DACON, não pode ser caracterizado como de apropriação direta, pois os custos comuns à receita sujeita ao regime não-cumulativo e ao cumulativo foram informados integralmente como sendo de receita de exportação e os Razões apresentados não comprovam o declarado nos DACON e nas planilhas com a descrição dos insumos e, considerando que o interessado auferiu receitas sujeitas a ambos os regimes de tributação, com base no disposto nos arts. 3º, §§ 7º e 8º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, deve ser utilizado o método de rateio proporcional da receita bruta.

Assim, calculou os percentuais aplicáveis a cada regime de tributação e aplicou-os aos valores dos gastos considerados como insumos, apurando o valor do crédito a aproveitar no período.

b.1) Energia Elétrica e Contraprestações de arrendamento mercantil.

Considerando a utilização do método de rateio proporcional para a apuração dos créditos, recalculou os valores dos gastos com energia elétrica e das contraprestações de arrendamento mercantil considerados como créditos apurados no regime não-cumulativo.

c) Base de cálculo do crédito a descontar referente ao Ativo Imobilizado - com base no valor de aquisição (linha 10 da Ficha 16 A do DACON)

Cita a legislação regência e constatou que o interessado incluiu na base de cálculo dos créditos referentes a bens do ativo imobilizado:

a) 1/48 de valores de aquisição de bens adquiridos antes de 01/05/2004, contrariando o art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, o art. 3º, § 14 c/c art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003;

b) 1/24 de valores de aquisição de bens diferentes de máquinas e equipamentos, tais como edificações, veículos, motos, micro-ônibus, caminhões, etc., contrariando o art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, o art. 3º, § 14 c/c art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003;

c) bens que não foram utilizados exclusivamente no processo industrial, tais como: rádio motorola, computadores de bordo, tratores, lavador de veículos, replantador de cana, colheitadeira de cana, etc, contrariando o disposto no art. 3º, inciso VI, e § 1º, inciso II, da Lei nº 10.837, de 2002, e art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 2º da Lei 11.051, de 2004, e demais dispositivos legais acima citados;

d) bens vinculados às receitas sujeitas ao regime cumulativo, tais como destilaria, tanque de álcool, fábrica de álcool, etc;

e) bens comuns à fabricação de produtos sujeitos aos regimes cumulativo e não-cumulativo, tais como balanças, picadores de cana, moendas, mão alimentadora, etc.

Com base nas verificações, efetuou a glosa referente aos valores relacionados nos itens “a” a “d” acima. Aos valores referentes ao item “e”, aplicou-se o percentual de rateio proporcional apurado para os períodos.

d) Créditos presumidos – Atividades Agroindustriais.

d.1) Apuração

Conforme destacado no item “A”, e de acordo com a Lei nº 10.925/2004, arts. 8º e 9º, regulamentada pela Instrução Normativa (IN) SRF nº 606, de 2006, as aquisições de insumos de origem agropecuária geram direito a crédito presumido.

Assim, relativamente aos valores das aquisições de cana efetuadas junto a pessoas jurídicas, aplicou-se o percentual apurado para o rateio proporcional entre as receitas sujeitas aos regimes cumulativo e não cumulativo da contribuição.

d.2) Forma de utilização do crédito

Ressalta que, com base no disposto no art. 8º, *caput*, da Lei nº 10.925, de 2004, e no art. 8º, § 3º, II, da IN SRF nº 660, de 2006, o crédito presumido de atividades agroindustriais somente pode ser utilizado para dedução do valor devido da contribuição, não podendo ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento, e que a apreciação desse item será feita pela Saort da DRF.

e) Outros Créditos a descontar (linha 25 da ficha 12 do DAICON)

Verificou que o interessado registrou créditos da contribuição, referente a valor do frete pago a pessoas físicas, contrariando as disposições do inciso IX, do art. 3º c/c art 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003.

Conclusão do Auto de Infração

Com base nas verificações efetuadas, a fiscalização elaborou demonstrativo de cálculo para a apuração correta do crédito da contribuição do período de apuração referenciado, a que o contribuinte tem direito, que montou ao valor de R\$ 213.504,84.

PARECER SAORT E DESPACHO DECISÓRIO - fls. 27 e 38

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Araçatuba, através do Parecer Saort, reproduziu as informações do Auto de Infração e propôs o deferimento do valor de R\$ 213.504,84, como direito creditório do interessado passível de compensação.

Através do Despacho Decisório (DD), acataram-se as conclusões do Parecer Saort, deferindo em parte o pedido de ressarcimento, reconhecendo ao interessado o direito creditório ao valor proposto no Parecer, e homologando as compensações efetuadas até o limite do direito creditório reconhecido.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE - fls. 53

Ciente das conclusões do Despacho Decisório (DD), o interessado apresentou manifestação de inconformidade (MI), onde relata os fatos e faz as suas contrárias alegações onde, preliminarmente, alega que os créditos objeto do presente processo já foram apreciados nos autos do processo 15868.000041/201053 e, assim, constata-se a duplicidade das glosas de créditos e da cobrança dos valores atinentes às referidas glosas. Junta cópia do Auto de Infração que seria objeto do referido processo.

Em seguida, faz longa exposição a respeito do direito ao crédito da PIS/Cofins, relatando o histórico da edição dos atos legais, faz considerações sobre o conceito de não-cumulatividade, destacando a diferença entre esse conceito, para o PIS e Cofins, e o conceito aplicável ao ICMS e IPI, que não foi observada pela fiscalização.

Continua, dizendo que mantidas as restrições impostas pela fiscalização, as contribuições tornam-se cumulativas e as tornam inconstitucionais e ilegais, devendo ser observada a lei e os mandamentos constitucionais, em especial, a vontade do legislador, e que as Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, ao impor um rol taxativo de créditos a serem aproveitados (art. 3º) não se mostram adequadas e subsumidas ao comando constitucional contido no § 12, do art. 195, da CF, ficando evidenciada a inconstitucionalidade das limitações ao direito de créditos de PIS/Cofins, tal como colocada nas referidas leis.

Assim, na esteira do entendimento constitucional, é necessário o reconhecimento do direito de crédito em relação a todas as despesas necessárias à produção do resultado econômico e, não sendo esse o entendimento a ser esposado, é certo que o procedimento fiscal é absurdo pois glosou mais de 85% dos créditos levantados, sendo que todos os insumos glosados são aplicados no processo produtivo do requerente, a saber:

Material Intermediário - Serviço de Manutenção.

Que o conceito de insumos, adotado pelo fisco, em totalmente distorcido, uma vez que é desconsiderado parte do processo industrial do requerente, qual seja, a produção do insumo cana de açúcar, onde tem-se o preparo do solo, o plantio da cana, os tratos culturais, o corte, e o transporte da cana para a fabricação dos produtos.

Que nesse processo são utilizados tratores, caminhões e máquinas para tais procedimentos e, assim, as peças para esses veículos são indispensáveis para o processo de produção.

Que as disposições da IN SRF nº 247, de 2002 está eivada de inconstitucionalidade, uma vez que subverte o estabelecido em lei e que, ao incluir os combustíveis e lubrificantes como insumos que dão direito a crédito, o objetivo do legislador foi estabelecer um rol exemplificativo de bens e serviços, e não taxativos, como quer o fisco.

Assim, é de se reconsiderar tal glosa, pois o bens expressamente impugnados são materiais intermediários inseridos e que se desgastam no decorrer do processo produtivo.

Material Intermediário - Serviço de Manutenção Industrial.

Alega o mesmo entendimento do item anterior, contestando especificamente as glosas dos serviços de reparação de equipamentos, manutenção de moenda e outros, pois são equipamentos e serviços utilizados no processo produtivo e que sem esse insumos o processo não decorre sem prejuízo para o requerente e que a falta dos mesmos inviabilizaria a continuidade empresarial.

Que deve ser revisada a glosa, haja vista a existência de erro material, bem como equívoco conceitual sobre a interpretação da norma, e que as notas fiscais e fornecedores mencionados estão inseridos no processo produtivo.

Do direito ao crédito do frete.

Contesta a glosa referente a fretes pagos a pessoa jurídica quando atinentes a transporte de pessoal, de mercadorias para terceiros e aquisição de materiais. Alega que entre as glosas constam despesas de frete nas operações de venda, o que está expressamente previsto no inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003., que faz referência aos incisos I e II do próprio art. 3º, que definem o direito a crédito sobre os bens adquiridos para revenda ou bens e serviços utilizados como insumos, daí a razão para a inclusão dos serviços de transporte gasto em seu processo produtivo.

Do método de Apuração de Créditos (Créditos Presumidos da Cana de Açúcar)

Que a fiscalização, ao arrepio da lei, desconsiderou o método de apropriação de créditos elaborado pelo contribuinte, optando pelo mais oneroso, argumentando que todos os custos de cana, seu processamento, extração de caldo, suporte industrial e outros são apropriados para o produto açúcar, e que os Razões não permitem identificar quais os produtos, insumos ou fornecedores dos custos apropriados, bem como há Razões em que as notas fiscais e fornecedores não constam dos livros auxiliares de PIS/Cofins.

Que a legislação é clara quanto ao direito do contribuinte optar entre o método de apropriação direta e o método de rateio proporcional, no caso de existência de receitas sujeitas a ambos os regimes de tributação.

Que o sistema de custo integrado separa os custos destinados à fabricação de açúcar e álcool, de modo que os insumos destinados a cada processo sejam diretamente direcionados a seus respectivos centros de requisição contábeis.

Que todo o volume de cana, o processo de extração do caldo e o suporte industrial são exatamente custos de fabricação de açúcar, vez que cem por cento do caldo resultante desse processo é destinado à fábrica de açúcar e que para a fábrica de álcool somente é destinado o “mel final” que resulta do processo de fabricação de açúcar, o qual vai juntamente com seu respectivo custo de resíduo industrial, e que não houve fabricação de álcool direto da cana.

Quanto a outra alegação, de falta de identificação de fornecedores, produtos, insumos dos custos apropriados, alega que adota há trinta anos tal procedimento, nunca senso questionado pela fiscalização e que tal procedimento é reconhecido a adotado como parte integrante das melhores técnicas de escrituração, que todas as requisições e notas fiscais foram apresentadas, o que deu margem à discussão sobre o conceito de insumos.

Quanto a argumentação de que há Razões nos quais notas fiscais e fornecedores relacionados não constam nos Livros Auxiliares, que tais livros não são obrigatórios e não possuem regramento específico para se preenchimento.

Que inexistem custos comuns que são apropriados somente para a parte de produção não cumulativa, conforme mostra o trabalho pericial anexo que o processo de fabricação de açúcar e de álcool são independentes e partem de pontos totalmente distintos e que deve ser respeitado o sistema de custo integrado existente e mantido pelo interessado, e que a fiscalização obteve acesso a todos os documentos atinentes aos créditos.

Da energia elétrica e das contraprestações de arrendamento mercantil

Nesses itens, reitera as alegações acima quanto a apropriação do créditos presumidos.

Dos encargos de depreciação dos ativos

Nesse caso, alega que a lei faz referência expressa aos bens do ativo imobilizado utilizados na **fabricação ou produção** dos bens e produtos destinados à venda, não estabelecendo a necessidade de contato direto e desgaste na composição do produto final, ou seja, os caminhões, tratores, reboques são inseridos no processo produtivo e, na comercialização, são necessários veículos, telefones, computadores e outros equipamentos para que o processo industrial seja completo.

Quanto a limitação de apropriação desse tipo de crédito para os bens adquiridos anteriormente a maio e outubro de 1994, o requerente entende que afronta o princípio da legalidade, pois o direito ao crédito foi previamente constituído com a entrada do bem no ativo, havendo direito adquirido desde tal evento e somente a apropriação do direito pré-constituído se dá mês a mês, conforme previsto na lei.

E que não há o que se falar em proporcionalidade de receitas, haja visto o sistema de custo integrado, conforme acima explanado.

Da utilização do crédito presumido

Que a requerente sempre se utilizou dos referidos créditos para compensar com débitos das próprias contribuições sociais, de modo que a acusação dos autos improcede.

“Como a Saort adotou exatamente o mesmo relatório do fiscal, exarado no processo 15868.000041/201053, ficando a acusação sem qualquer fundamentação, vez que segundo esse relatório a questão da utilização errada seria resolvida no presente feito, entretanto, não o fez.”

Do pedido

Requer o recebimento da manifestação de inconformidade e que a mesma seja julgada procedente, protestando pela produção de todos os meios de prova, em especial pela designação de perícia técnica para definição do processo produtivo da Defendente.

PARECER SAORT E DESPACHO DECISÓRIO RERATIFICADO - fls. 162 e 166

A DRF em Araçatuba, através do Parecer, reformulou o Parecer anteriormente exarado, para ressaltar que o crédito presumido de atividades agroindustriais somente pode ser utilizado para dedução do valor devido da contribuição, não podendo ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento, à vista do disposto no art. 8º, *caput*, da Lei nº 10.925, de 2004, e no art. 8º, § 3º, II, da IN SRF nº 660, de 2006.

Assim, glosou-se o valor do crédito presumido da agroindústria - R\$ 148.125,51 reduzindo o direito creditório anteriormente deferido, R\$ 213.504,84, para R\$ 65.379,74.

Através do Despacho Decisório (DD), acatou-se as conclusões do Parecer Saort, deferindo em parte o pedido de ressarcimento, reconhecendo ao interessado o direito creditório ao valor proposto, homologando as compensações efetuadas até o limite do direito creditório reconhecido, abrindo-se prazo para o interessado para a apresentação de nova manifestação de inconformidade (MI).

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE (MI) - fls. 178

Na sua nova MI, inicialmente, o interessado reafirma a preliminar anteriormente esposada, a respeito da apreciação anterior dos créditos no processo 15868.000041/201053.

No mérito, também reafirma que sempre se utilizou dos referidos créditos para compensar com débitos das próprias contribuições, conforme pode se verificar nas próprias PER/DCOMP utilizadas no presente processo, e que o art. 74 da Lei nº 9.430/96 serve a garantir ao contribuinte o direito de compensar quaisquer créditos fiscais que possua com quaisquer débitos federais.

A 5ª Turma da DRJ/RPO, no Acórdão nº 14-36.437, manteve as glosas dos créditos, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PEDIDO DE PERÍCIA.

Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV, do art. 57, do Decreto nº 7.574, de 2011.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos do COFINS não-cumulativo, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas 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.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETES E INSUMOS PAGOS A PESSOA FÍSICA.

Somente custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, dão direito ao crédito, por expressa previsão legal art. 3º, §§, 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO.

Apenas os bens integrantes do Ativo Imobilizado, adquiridos posteriormente a 01/05/2004 e diretamente ligados ao processo produtivo da empresa podem gerar despesas de depreciação que dão direito ao creditamento na apuração do PIS e da Cofins.

DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS COMUNS VINCULADOS A RECEITAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA CUMULATIVA E NÃO CUMULATIVA. RATEIO PROPORCIONAL. NECESSIDADE.

No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência cumulativa e não cumulativa, não havendo sistema contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessário se faz a apropriação por meio de rateio proporcional, nos termos do disposto no § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. APROVEITAMENTO.

Os créditos presumidos da agroindústria somente podem ser utilizados para a dedução dos valores devidos das contribuições para o PIS/Cofins, vedada a sua utilização para ressarcimento ou compensação com demais tributos. ADN SRF nº 15 de 2005.

Em Recurso Voluntário, a empresa reitera os argumentos da sua manifestação de inconformidade, para pleitear o reconhecimento dos créditos. Ademais, defende o método direto de apropriação dos créditos, que fora desqualificado pela fiscalização para o método do rateio proporcional.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, a análise fiscal efetuada voltou-se à verificação dos créditos de PIS/COFINS informados pelo contribuinte no DACON, que foram objeto de pedidos de ressarcimento/compensação.

A fiscalização utilizou os livros fiscais/contábeis e demais documentos, bem como as informações e esclarecimentos prestados pelo contribuinte.

As glosas são analisadas a seguir.

Bens utilizados como insumos

A fiscalização aplicou o conceito de insumo das Instruções Normativas nº 247 e 404 para demarcar o que poderia ser objeto de tomada de crédito pelo contribuinte.

a) Material Intermediário - Serviço de Manutenção

Informa a fiscalização que da análise de notas fiscais, constatou-se que os gastos não se referiam a aquisição dos insumos matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados ou aplicados diretamente no processo de fabricação do açúcar.

Dentre eles, a fiscalização apontou diversos gastos destinados a despesas com manutenção de veículos, caminhões, ônibus, pneus, máquinas agrícolas, recauchutagem e aquisição de pneus etc. e, portanto, relacionados ao transporte de matéria-prima, pessoal, e/ou produtos, caracterizando despesa de transporte e não insumo. Foram encontrados gastos com serviços de terraplanagem, aquisições de diversos produtos, tais como pilhas alcalinas, locação de veículos.

A Recorrente, por sua vez, aduz que as suas atividades vão do plantio de cana-de-açúcar, passando pela fabricação de açúcar e álcool, até a comercialização de tais produtos, e que as glosas levadas a efeito pela fiscalização se mostraram insubsistentes, já que não foram considerados os insumos efetivamente utilizados no processo produtivo como um todo.

Descreve seu processo produtivo de forma sucinta:

Em apertada síntese o processo produtivo da Recorrente se inicia no preparo de solo para plantio da cana, efetivação do plantio desta, tratos culturais, corte da cana, carregamento, transporte, moagem, fabricação de açúcar e, por fim, comercialização dos produtos e exportação.

Durante todo esse processo produtivo são consumidos inúmeros insumos dentre os quais aqueles glosados indevidamente pela fiscalização, senão vejamos, por amostragem, que pneus, câmaras de ar, peças para trator, peças para caminhões, peças para máquinas agrícolas são utilizados em tratores, caminhões e máquinas que plantam, colhem e transportam a cana até a moenda industrial fazendo parte do processo de produção.

É equivocado o entendimento fiscal de que os gastos com a colheita e transporte da cana constituem procedimentos anteriores ao processo industrial, já que o contrato social da Recorrente estabelece como objetivo da sociedade também a produção de cana de açúcar.

Ante o exposto, de se notar que a fiscalização desconsidera parte do processo industrial da Recorrente que se inicia na produção da cana a

ser manufaturada, a qual demanda grande quantidade de insumos e equipamentos para sua produção, corte, carregamento, transporte e outros.

a.2) Material Intermediário - Serviço de Manutenção Industrial

A fiscalização afirmou que tal rubrica refere-se a produtos e serviços consumidos no processo produtivo industrial, tais como partes e peças de máquinas, serviços de reparo em maquinário etc.

No entanto, dentre eles, a fiscalização encontrou alguns gastos com bens que não teriam sido diretamente consumidos na fabricação dos bens destinados à venda e que, portanto, não se enquadrariam no conceito de insumos. Para tanto, cita os gastos com serviços e peças para veículos e tratores, máquinas agrícolas, construção e manutenção predial.

A Recorrente sustenta que os créditos glosados pela fiscalização no processo industrial são indispensáveis para que ocorra a produção contínua e para evitar o sucateamento do parque industrial.

Prossegue:

*No decorrer do processo produtivo são consumidos inúmeros insumos dentre os quais aqueles glosados indevidamente pela fiscalização, tais como, **serviços de reparação de equipamentos, manutenção na moenda e outros**, todos são equipamentos e serviços utilizados no processo produtivo, de modo que, sem estes insumos o processo não decorre sem prejuízos para a Recorrente.*

a.3) Frete

O frete para a entrega de insumos compõe a base de cálculo dos créditos a serem descontados, quando correrem por conta do adquirente e desde que pagos a pessoa jurídica, por integrarem os custos, conforme disposto no artigo 3º, § 3º da Lei 10.833/03.

Com base nas informações constantes das planilhas e relatórios com a descrição dos gastos, apresentadas pelo contribuinte em meio magnético, a fiscalização considerou como passíveis de creditamento apenas os fretes que ocorreram para transporte de insumos. Por conseguinte, glosou os demais.

Neste ponto, a Recorrente aduz que, dentre as glosas levadas a efeito pela fiscalização, constam fretes nas operações de venda das mercadorias, o que está expressamente previsto no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003.

Base de cálculo dos créditos a descontar relativos a bens do ativo imobilizado

Relatou a fiscalização que o contribuinte apresentou, em meio magnético, planilha contendo a discriminação, mês a mês, dos bens de seu ativo imobilizado, respectivos valores e datas de aquisição, que serviram para apuração mensal das bases de cálculo dos créditos.

Conforme tal planilha, a base de cálculo dos créditos foi apurada com base nos valores correspondentes a 1/48 ou 1/24 do valor de aquisição do bem.

Então, a autoridade fiscal constatou que nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2005, o contribuinte incluiu na base de cálculo dos créditos referentes a bens do ativo imobilizado:

- na proporção de 1/24, valores referentes a bens adquiridos antes de 01/10/2004, contrariando o art. 2º, § 2º, da Lei nº 11.051/04;

- na proporção de 1/48, valores referentes a bens adquiridos antes de 01/05/2004, e valores referentes a bens diferentes de máquinas e equipamentos (tais como prédios, tubos de concreto, aparelhos, veículos), contrariando o art. 31 da Lei nº 10.865/04 e o art. 3º, 14, da Lei nº 10.833/03;

- bens que não foram utilizados exclusivamente no processo industrial, como por exemplo, aparelhos de ar condicionado, refrigerador 380 lts, rádio motorola, conjunto irrigação, lavador de veículos, balanceador de pneus, veículos, tratores, GPS etc., contrariando a art. 3º, VI e §1º, III, das Leis de regência.

Diante disso, ficou consignado os motivos das glosas, bem como que a maior parte delas se deu em função da exclusão de bens, cujas datas de aquisição não estão compreendidas no período permitido pela legislação.

Por sua vez, a Recorrente reitera que não se pode limitar o processo produtivo ao parque industrial, pois é pessoa jurídica AGROINDUSTRIAL, ou seja, seu processo produtivo se inicia na lavoura:

A lei, nesse caso, adota entendimento de que os equipamentos utilizados na produção, ora, o caminhão, os reboques canavieiros, os tratores, são efetivamente inseridos no processo produtivo da parte rural da pessoa jurídica, levando a cana até a usina, onde começa o processo industrial da mesma.

Já no processo industrial e de comercialização são necessários veículos, telefones, computadores e outros equipamentos para que o processo industrial seja completo, portanto, não há sustentabilidade jurídica ou fática ao posicionamento fiscal, vez que diametralmente oposto aos mandamentos aplicáveis ao caso.

Há duas situações distintas: a contabilização de encargos referentes a bens não utilizados no processo de fabricação dos produtos e a contabilização de encargos referentes a bens adquiridos anteriormente às datas previstas em lei.

Outros créditos a descontar

Neste tópico, a fiscalização indica que nos arquivos magnéticos denominados Outros Créditos, apresentados pelo contribuinte, os valores da linha 22 do DACON são referentes a créditos da Cofins apurados sobre o valor do frete pago a pessoas físicas.

Dessa forma, tal despesa não geraria direito a crédito das contribuições, pois, conforme Lei nº 10.833/03, art. 3º, c/c art. 15, inciso II; apenas o frete pago a pessoas jurídicas enseja tal direito.

Defende a empresa que frete utilizado na operação de venda do produto pode ser objeto de crédito para fins de compensação, mesmo que prestado por pessoa física.

Controvérsia em relação ao conceito de insumo e delimitação do processo produtivo da empresa

Um dos pontos controvertidos nestes autos é o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não-cumulativa das contribuições.

A Recorrente pleiteia os créditos de gastos que entende como essenciais para sua atividade.

O conceito de insumo que norteou a autuação é o restrito, no sentido de que são somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

Assim, na definição de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda, foram enquadrados como insumos pelas citadas Instruções Normativas da Receita Federal, 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 incluídos no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação de produtos.

Ressalte-se que a DRJ seguiu a mesma linha da auditoria dos créditos.

Esta 1ª Turma de Julgamento adota a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do Imposto sobre a Renda. Dessa forma, o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Em razão disso, deve haver a análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade, para se aferir o que é insumo.

Ademais, sobreveio o julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte (jul. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

Em virtude do julgamento desse recurso especial, a RFB editou o Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU 18/12/2018), que prescreveu:

Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

A atividade desenvolvida pela Recorrente é o plantio de cana-de-açúcar e sua industrialização para produção de açúcar e álcool, de modo que suas atividades se estendem desde a lavoura até a comercialização de seus produtos, o que, em tese, pode envolver que as despesas incorridas e ora pleiteadas sejam de fato insumos.

Logo, é imperiosa, portanto, a comprovação da efetiva associação dessas despesas com o processo produtivo da Recorrente.

É sabido que em processos de compensação, o ônus da prova da liquidez e certeza dos créditos é do contribuinte. Todavia, consta nos autos que a empresa apresentou todos os documentos referentes a sua tomada de crédito, que foram utilizados para a elaboração da planilha de glosas construída pela fiscalização.

Indubitavelmente, o contexto nos anos calendários de 2004 a 2007 difere totalmente do contexto atual, pós julgamento do Recurso Especial e edição do Parecer Normativo da RFB.

Isso tudo justifica a conversão do julgamento em diligência, para verificação do processo produtivo da empresa em cotejo com as despesas glosadas, para aferir a essencialidade e relevância das mesmas à atividade da empresa.

CONCLUSÃO

Pelo exposto acima, voto pela conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem: (i) intime a Recorrente para trazer aos autos, em 60 dias, prorrogáveis por igual período:

a) Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, para o produto AÇÚCAR, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo;

b) Indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos;

c) Apontar e descrever o uso de bens do ativo imobilizado no processo de produção que foram glosados, especificando-os;

d) Apresente a segregação entre os fretes: 1- venda; 2- compra de insumos e 3-*intercompany*, indicando as respectivas notas fiscais que foram glosadas.

e) Esclarecer se, para o período em análise, a cana de açúcar foi adquirida na integralidade de terceiros/pessoas jurídicas.

ii) Indique os insumos e os bens do ativo permanente que são comuns à produção de açúcar e de álcool, detalhando-os.

iii) Ato contínuo à juntada da documentação pelo contribuinte (itens i e ii), manifeste-se a autoridade fiscal, considerando o disposto no Parecer Normativo RFB nº 5/2018.

Após, deverão os autos serem devolvidos a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora