



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10835.720660/2011-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-010.850 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2021
Recorrente CENTRAL DE ÁLCOOL LUCÉLIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DA CONTRIBUINTE

É ônus da contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CREDITAMENTO. INSUMO. FASE AGRÍCOLA.

A permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17/12/2018)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para admitir créditos da Contribuição sobre os seguintes dispêndios: - Insumos Agrícolas e Industriais: referentes a produtos utilizados nas plantações de cana-de-açúcar: adubos, corretivos, fertilizantes, herbicidas e inseticidas agrícolas; - Locação de Máquinas: referentes a máquinas e equipamentos agrícolas; Depreciação do Imobilizado: quanto aos bens identificados como veículos, máquinas e equipamentos agrícolas; e - Fretes sobre Compras: relativos a fretes de compra de produtos agrícolas.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Semíramis de Oliveira Duro (Vice-Presidente), Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Júnior, Marco Antonio Marinho Nunes e Juciléia de Souza Lima. Ausente o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 14-86.609 – 11ª Turma da DRJ/RPO**, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório DRF – Presidente Prudente/SP, datado de 28/11/2011, por intermédio do qual foi deferido parcialmente, no valor de **R\$ 33.232,41**, o crédito apresentado no Pedido de Ressarcimento objeto do PER/DCOMP nº **01716.99190.301106.1.1.09-7461**, ao qual foi vinculada a Declaração de Compensação objeto do PER/DCOMP nº **21422.74009.301106.1.3.09-0939**, homologada parcialmente até o limite do crédito reconhecido.

No referido Pedido de Ressarcimento, objeto do PER/DCOMP nº **01716.99190.301106.1.1.09-7461**, o tipo de crédito é relativo ao tributo **Cofins Não-Cumulativa - Exportação do 3º Trimestre de 2006**, no valor pleiteado de **R\$ 457.884,90**.

Por bem descrever os fatos, adoto, como parte de meu relatório, o relatório constante da decisão de primeira instância, que reproduzo a seguir:

Relatório

O presente processo trata de PER - Pedido de Ressarcimento de Cofins não cumulativa - exportação, relativo ao período acima, no valor originário na data da transmissão de R\$457.884,90.

O crédito foi deferido parcialmente, conforme Despacho Decisório de fls.598/635, conforme irregularidades apuradas.

Inicialmente, os Auditores-fiscais esclarecem o alcance das atividades da empresa:

3. *Pela análise dos documentos apresentados, inclusive contrato social, constata-se que além da produção de açúcar e álcool e subprodutos, a empresa exerce também atividades de representação comercial por conta própria de mercadoria em geral, exploração em imóveis próprios ou de terceiros referente atividades agrícolas, serviços de transportes de cana, geração e comercialização de energia elétrica própria, comércio de combustíveis, dentre outras atividades. Envolvendo assim, não só a atividade específica de produção de açúcar e álcool, mas o plantio, corte, transporte, vendas dos produtos fabricados, abrangendo os tratos culturais e o transporte de materiais utilizados no plantio e cultivo da cana, dos trabalhadores, das mudas e da cana colhida. Desta forma, ocorrem operações e despesas com serviços e bens diversos, que não caracterizam-se como insumos incorridos na etapa específica da produção do álcool e açúcar.*

4. *E, considerando os documentos apresentados e a legislação aplicada, procede-se à glosa de créditos pleiteados pela empresa, em razão de constatar que a mesma, pleiteia créditos relacionados a bens e produtos não incluídos no conceito legal de*

insumos utilizados no processo produtivo da empresa, conforme o disposto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e no artigo 8º, inciso I, alínea "b" e "b1", art. 66 da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 e Instrução Normativa SRF n. 404/2004, e ainda, por não apresentação de documentos que comprovem o direito ao crédito, conforme a seguir exposto.

5. *Constata-se que a empresa utilizou-se indevidamente de créditos referentes a Aquisições de Serviços: referente serviços agrícolas; Frete sobre vendas e/ou compras de produtos agrícolas; combustíveis e lubrificantes, sem comprovação e/ou identificação e quantificação dos valores que estão intrinsecamente associados ao processo produtivo do empreendimento, e ainda, créditos relativos a Matéria Prima pessoa jurídica, Depreciação do Imobilizado e Arrendamento Mercantil, em razão da não apresentação dos documentos comprobatórios do direito aos respectivos créditos, conforme notas fiscais, documentos e planilhas demonstrativas em anexo, que fazem parte da presente informação.*

Os Auditores-fiscais do feito citam as Leis n. 10.637/2002, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e a Lei n. 10.833/2003, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da COFINS e ainda:

9. *Nestes Termos, a formalização do conceito de insumo foi firmada por meio da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 e da Instrução Normativa SRF n. 404/2004, atos estes de caráter vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal. Tais atos administrativos, ao explicitarem o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis 10.637/2002 e nº 10.833/2003, assim dispõe:*

Ato contínuo, as Autoridades Fiscais estabelecem os parâmetros para analisar as despesas, custos de produção e gastos em confronto com a definição de insumos:

10. *Como se percebe, a transcrita Instrução Normativa estabeleceu, de forma explícita, que se deve ter por insumos aqueles 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". Portanto, deve ser observado o conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária e que, têm efeito vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal.*

11. *Registre-se ainda que como a utilização de crédito resulta em redução da contribuição devida, equivalendo a uma renúncia de receita, deve-se obedecer ao comando do art. 111 do Código Tributário Nacional, que obriga à interpretação literal da legislação que trata dessa matéria, sendo vedada a extensão da norma a casos nela não previstos.*

13. *Portanto, o conceito de insumo resulta da análise conjunta do artigo 3.º da Lei n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, com o artigo 66 da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 e o artigo 8.º) da Instrução Normativa SRF 404/2004. Em outras palavras, não podem ser considerados como insumos passíveis de geração de créditos, aqueles que não estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo da empresa.*

Diante de tais compreensões, constam do Despacho Decisório as glosas, trazidas por itens, conforme segue:

GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS A INSUMOS AGRÍCOLAS.

18. *Assim, observado a legislação acima, procede-se a glosa dos créditos pleiteados a título de insumos agrícolas, referente à aquisição de produtos e serviços do setor agrícola da empresa, conforme documentos e planilhas demonstrativas em anexo.*

19. GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS A LOCAÇÕES DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS:

Observado a legislação acima, procede-se a glosa dos créditos pleiteados a título de locações de Máquinas, relativas ao setor agrícola da empresa, conforme documentos e planilhas demonstrativas em anexo.

GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS A COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

20. Verifica-se que a legislação expressamente permite o creditamento de valores relativos a combustíveis e lubrificantes "utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda". Em outras palavras, diante dos dispositivos transcritos, tem-se que combustíveis e lubrificantes podem ser considerados como insumos no âmbito da legislação do PIS/COFINS; todavia, como insumo, só se pode ter aqueles 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" conforme destacado acima.

21. No caso em questão, a empresa não exerce somente as atividades específicas de fabricação de álcool, açúcar e outros derivados de cana-de-açúcar, mas também o plantio, corte, carregamento, transporte, pesagem, produção e distribuição e vendas dos produtos fabricados, envolvendo os tratos culturais e o transporte de materiais utilizados no plantio e cultivo da cana, dos trabalhadores, das mudas e da cana colhida. Assim, para que seja possível o creditamento, referente a combustíveis e lubrificantes, é necessário identificar e quantificar especificamente os combustíveis e lubrificantes utilizados no processo industrial como insumos.

22. No caso, conforme Intimação em anexo, o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar demonstrativos, documentos e elementos contábeis, identificando como e onde esses combustíveis e lubrificantes foram utilizados como insumo na produção, mas apresentou apenas a relação com a totalização mensal e Notas Fiscais de compra destes combustíveis.

23. Assim, inviabiliza-se o reconhecimento do direito ao crédito pretendido relativos às aquisições de combustíveis e lubrificantes, visto que a empresa não comprovou a quantificação específica utilizada no processo industrial, e ainda, tais despesas poderiam caracterizar-se como custo de produção e não como insumo industrial (artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 3º da Lei nº 10.833/2003). Assim, procedeu-se à glosa total dos créditos pleiteados conforme documentos fiscais e planilhas demonstrativas em anexo.

GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS A ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO.

24. Conforme legislação acima citada não podem ser admitidos como bens passíveis de gerarem créditos a título de depreciação, aqueles que, apesar de constantes do ativo imobilizado da pessoa jurídica, não estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo do empreendimento.

25. O valor do crédito relativos aos encargos de depreciação deve recair especificamente sobre aqueles envolvidos diretamente com o processo produtivo e não a todos os bens do ativo imobilizado.

(...)

27. Assim, tem-se que o direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação está condicionado a que os bens incorporados ao ativo imobilizado devam ser aqueles envolvidos diretamente com o processo produtivo.

28. No caso em questão, como a empresa não apresentou documentos necessários a análise de seu direito, procedeu-se à glosa total do crédito pleiteado conforme demonstrativos em anexo.

GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS A FRETES SOBRE VENDAS E COMPRAS DE PRODUTOS AGRÍCOLAS.

29. Considerando a legislação acima citada, e sendo a despesa com frete um serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem (inciso II do art.3º da Lei nº 10.637/2002 e inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2002), a possibilidade do crédito fica condicionada a identificação do insumo transportado, ou seja, apenas os fretes associados a bem tidos como insumos no âmbito do PIS/Pasep e da Cofins é que dão direito a créditos. O acessório, segue o principal, ou seja, caso o bem transportado não gere direito a crédito, conseqüentemente, também não haverá direito a crédito relacionados com as despesas de fretes.

30. No caso em questão, procede-se a glosas de créditos pleiteados a título de fretes sobre compras referente despesas de transporte de aquisição de produtos agrícolas, conforme documentos fiscais e planilhas em anexo.

GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS A AQUISIÇÃO DE BENS E/OU SERVIÇOS REFERENTE A DOCUMENTOS FISCAIS NÃO APRESENTADOS.

32. Com base na legislação acima mencionada, os custos e as despesas que compõem a base de cálculo dos créditos para apuração do PIS/PASEP e COFINS não-cumulativo estão elencados de forma exaustiva na Lei nº 10.637/2002 e Lei n.º 10.833/2003 .

33. Observado a legislação restritiva, em face da não apresentação de documentos ao fisco relativas ao 1º trimestre de 2005, inviabiliza-se também o reconhecimento do direito quanto aos créditos pretendidos a título de Matéria Prima Pessoa Jurídica e Arrendamentos Mercantis. Assim, procede-se à glosa dos respectivos créditos pleiteados e não comprovados, conforme planilhas demonstrativas em anexo.

Cientificada do despacho, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls.647/655.

Inicialmente faz breve resumo dos fatos e inicia sua argumentação conceituando a sistemática da "não-cumulatividade":

I - DA NÃO-CUMULATIVIDADE

O princípio constitucional da não cumulatividade é consagrado no sistema pelo qual o tributo devido em cada fase da operação pode ser compensado com o montante cobrado nas etapas anteriores, evitando, assim, a ocorrência do "efeito cascata", decorrente da incidência cumulativa de tributo sobre tributo.

Podemos afirmar, ainda, que a não cumulatividade é um mecanismo que propugna pela desoneração da cadeia produtiva, recaindo o tributo somente sobre o valor agregado em cada fase da operação e culminando com a transferência do ônus exclusivamente para o consumidor final.

O regime de não cumulatividade das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS apresentou-se como solução para antigo pleito dos contribuintes: a desoneração da cadeia produtiva. No entanto, as regras e critérios específicos devem ser analisados com cautela, pois, em alguns casos, podem representar um efetivo aumento na carga tributária, principalmente pela simultânea elevação das alíquotas do tributo.

Em que pese o novo regime denominar-se não cumulativo, na prática o contribuinte ora pode ter um crédito presumido, que não corresponde ao total do imposto pago na fase antecedente da operação, ora pode haver limites à dedução de certas despesas e restrições da apropriação do próprio crédito, sem falar na majoração das alíquotas para diversos segmentos específicos.

Até o ano de 2002, antes do advento da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, ambas as contribuições sociais sobre o faturamento ou renda auferida pelas empresas, eram apuradas somente sob o regime cumulativo, sendo vedada a apropriação de créditos oriundos dos fornecedores.

Então, a MP 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, introduziu o regime jurídico da não cumulatividade na apuração da contribuição para o PIS/PASEP e, posteriormente, a Medida Provisória nº 135, de 30 de dezembro de 2003, convertida na

Lei nº10.833/2003, instituiu a mesma sistemática na apuração da contribuição para a Cofins.

Portanto, o regime de apuração foi alterado a partir de 1º de dezembro de 2002 em relação ao PIS/PASEP; e a partir de 1º de dezembro de 2004 em relação à cofins, quando passamos a conviver com o regime cumulativo e o regime não cumulativo das contribuições sobre o faturamento das empresas.

Dito isto, há que se salientar que antes da edição da Lei nº 11.727/08 (para o álcool) e das Leis 10.925 e 11.051, de 2004 (para o açúcar), as usinas produtoras de álcool e açúcar apuravam as contribuições devidas a título de PIS/PASEP e da COFINS na forma cumulativa do tributo, quando tinham como base de cálculo, a receita bruta ou faturamento da pessoa jurídica, aplicando-se alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, sem direito aos créditos dos insumos utilizados no processo produtivo da industrialização.

Com as alterações promovidas na legislação aplicável - primeiro ao açúcar e depois ao álcool - ambas as atividades econômicas passaram a ser tributadas pelo regime não-cumulativo, gerando, legalmente, a oportunidade de se beneficiar do aproveitamento de créditos fiscais.

Convém esclarecer que os créditos pleiteados são provenientes de receitas relativas a vendas sujeitas ao regime não-cumulativo das contribuições para o PIS/COFINS nos termos da legislação aplicável, haja vista o contribuinte apurar o imposto de renda pelo lucro real.

Em seguida, a Contribuinte explica o alcance do termo "insumo" e os créditos glosados pela Fiscalização:

II - DOS CRÉDITOS GLOSADOS

Consta na Informação Fiscal glosa de créditos relativos a insumos[^] agrícolas; aquisições de serviços utilizados no setor agrícola; combustíveis e lubrificantes; encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado; aquisição de bens e/ou serviços referentes a documentos fiscais não apresentados; frete sobre compras de produtos agrícolas.

Referidos créditos foram glosados sob a infundada alegação de que tais operações e despesas com serviços e bens diversos não se caracterizam como insumos incorridos na etapa específica da produção do álcool e açúcar, não incluídos no conceito legal de insumos utilizados no processo produtivo da empresa, além da não apresentação de documentos que comprovassem o direito ao crédito.

Convém destacar que a Constituição Federal autoriza o crédito do imposto em comento nos casos de aquisição de insumos que forem adquiridos pela empresa industrial, onde tais produtos sejam consumidos de forma direta ou indireta no processo produtivo, caso aqui tratado.

Apenas a título de ilustração, convém destacar que todos os produtos adquiridos pela empresa estão incluídos no conceito legal de insumo utilizado no processo produtivo, sendo utilizados/consumidos no próprio processo de industrialização, ou estão presentes em determinada etapa da cadeia produtiva, indispensáveis à composição do produto final, o que autoriza o crédito.

Nesta seara defende a essencialidade dos considerados insumos para a formação do produto final:

Insta salientar que os produtos e/ou serviços, combustíveis e lubrificantes e encargos de depreciação do ativo imobilizado, frete sobre compras de produtos agrícolas, taxados de "custo agrícola" pela autoridade fiscal, razão pela qual tais créditos foram indevidamente glosados, são insumos essenciais à formação do produto final, sem os quais seria impossível obtê-lo. Portanto, temos que a origem do direito ao crédito do imposto está plenamente demonstrada, não havendo qualquer desrespeito aos dispositivos mencionados, estando dentro da legalidade os créditos pleiteados, até

mesmo ante um dos princípios basilares que norteiam a atividade estatal, qual seja, o princípio da não-cumulatividade.

Embora inexista dispositivo na legislação tributária que conceitue Produtos Intermediários, ou seja, elementos indispensáveis ao processo industrial, face às sinalizações emanadas por nossas mais Altas Cortes, assim como pelo avanço doutrinário sobre o tema, não é mais preciso esforço para defini-lo. Portanto, produtos intermediários são aqueles que, embora não integrando o produto final fabricado, se desgastam/inutilizam/consomem-se, com a alteração de suas propriedades físico-químicas, no fluxo do processo industrial, este não factível sem suas aplicações ou consumo.

Em seguida, cita jurisprudência sobre a utilização de GLP, doutrina de Samuel Monteiro, Paulo Celso Bergstrom Bonilha, Ives Gandra da Silva Martins, julgados do Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, Recursos Extraordinários nºs 90.205-RS e nº 95.545-SP.

Diante de tais argumentos, a Interessada conclui:

Dos créditos injustamente glosados, ficou devidamente comprovado que os produtos e/ou serviços, combustíveis e lubrificantes e encargos de depreciação do ativo imobilizado, frete sobre compras de produtos agrícolas, constantes das notas fiscais analisadas, e também daquelas não apresentadas por impossibilidade, referem-se a matérias primas e/ou produtos intermediários imprescindíveis à consecução da atividade fim da empresa. Portanto, há que se consignar sobre a legitimidade do aproveitamento do crédito.

Ante todo o exposto, revela-se com limpidez e certeza, que referidos insumos não encontram vedação ao crédito, pelo contrário, estão plenamente subsumidos à autorização legal e regulamentar.

Portanto, de se consignar que os créditos solicitados pela contribuinte no período em questão encontram-se devidamente albergados pela legislação vigente, pelo que se requer seu total reconhecimento, como medida de direito.

Por fim, solicita:

Assim, requer-se o reconhecimento da totalidade do direito ao crédito solicitado, pelos motivos delineados na presente manifestação, por ser medida de direito e de justiça.

Caso não seja este o entendimento de Vossa Senhoria, o que não se acredita, a contribuinte requer proceder-se aos recálculos do real valor devido, expurgando-se a capitalização e os demais acréscimos abusivos, intimando-se a mesma de todo o andamento do processo administrativo para o regular exercício da ampla defesa, como também seus patronos.

Requer, por fim, tal como determina a Constituição Federal, que a decisão a ser prolatada seja devidamente fundamentada, sob pena de nulidade.

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade apresentada, a 11ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgou improcedente o recurso, nos termos do relatório e voto do relator, conforme Acórdão nº 14-86.609, datado de 25/06/2018, cuja ementa transcrevo a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

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

Para efeitos de apuração dos créditos da Cofins não-cumulativa, 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.

CRÉDITO.

Somente dão direito a apuração de créditos no regime de incidência não-cumulativa os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

Os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina somente vinculam os julgadores administrativos de Primeira Instância nas situações expressamente previstas nas normas legais.

INTIMAÇÃO PESSOAL DO ADVOGADO - SOLICITAÇÃO DE INTIMAÇÃO NO ENDEREÇO INDICADO - FALTA DE PREVISÃO LEGAL - INDEFERIMENTO.

A solicitação de intimação pessoal do advogado de todos os atos do processo administrativo, e não somente do sujeito passivo, deve ser indeferida por contrariedade ou falta de previsão legal destes em relação à legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada do julgamento de primeiro grau, a contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde reapresenta suas alegações e, por fim, solicita:

III – Do Pedido:-

Desta forma, diante do exposto, requer que o presente recurso seja conhecido e a ele seja dado provimento, para reformar a respeitável decisão ora combatida e reconhecer a totalidade do direito ao crédito solicitado, pelos motivos delineados no presente Recurso, por ser medida de direito e de justiça.

Caso não seja este o entendimento, o que não se acredita, a contribuinte, ora Recorrente, requer proceder-se aos recálculos do real valor devido, expurgando-se a capitalização e os demais acréscimos abusivos.

Requer, por fim, tal como determina a Constituição Federal, que a decisão a ser prolatada seja devidamente fundamentada, sob pena de nulidade.

Nestes Termos, pede deferimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, Relator.

I ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

II MÉRITO

II.1 Considerações iniciais

As glosas efetuadas pela fiscalização no trimestre tratado nestes autos recaíram sobre os seguintes dispêndios, consoante “ANEXO II – Demonstrativos de Apuração COFINS não Cumulativo” do Relatório Fiscal:

- Bens Utilizados como Insumo
- Aluguéis-Prédios/Máq Equipamentos
- Combustíveis e Lubrificantes
- Serviços Utilizados como Insumo
- Depreciação Máq/Equip-Ativo Imobilizado
- Arrendamento Mercantil
- Frete sobre Venda
- Frete sobre Compra

O questionamento das glosas, por parte da Recorrente, foi assim delimitado:

[...]

Deste modo, dos créditos injustamente glosados, restou devidamente comprovado que os produtos e/ou serviços, combustíveis e lubrificantes e encargos de depreciação do ativo imobilizado, frete sobre compras de produtos agrícolas, constantes das notas fiscais analisadas, e também daquelas não apresentadas por impossibilidade, referem-se a matérias primas e/ou produtos intermediários imprescindíveis à consecução da atividade fim da empresa Recorrente. Portanto, há que se consignar sobre a legitimidade do aproveitamento do crédito.

[...]

II.2 Conceito de insumo

No mérito de seu recurso, a Recorrente trata de lições acerca do regime de não cumulatividade das contribuições e sobre o conceito de insumo e sua evolução no âmbito deste Colegiado, defendendo ser tal conceito mais amplo que o adotado pela Fiscalização e pela decisão recorrida.

A Recorrente, a fim de respaldar suas alegações, cita julgados deste Conselho, doutrina e decisões judiciais acerca da matéria, entre as quais se inclui a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no bojo do REsp nº 1.221.170/PR.

Pois bem.

Na decisão do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de repetitivo, restou consignado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

Portanto, não há qualquer ressalva quanto ao exposto pela Recorrente de que o conceito de insumo deve ser mais amplo que aquele adotado no procedimento fiscal e na decisão recorrida.

A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

No âmbito deste Colegiado, aplica-se ao tema o disposto no §2º do art. 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Art. 62. [...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Partindo-se da ampliação conceitual acima e demais normas relacionadas à tomada de créditos do PIS/Cofins Não-Cumulativos, passo a analisar os itens glosados pelo Fisco, para os quais a Recorrente apresentou sua irrisignação.

II.3 Dispêndios da fase agrícola

Segundo A Fiscalização, a Recorrente exerce, além das atividades de produção de açúcar e álcool e subprodutos, também a atividade de representação comercial por conta própria de mercadoria em geral, exploração em imóveis próprios ou de terceiros referentes a atividades agrícolas, serviços de transporte de cana, geração e comercialização de energia elétrica própria, comércio de combustíveis, dentre outras atividades.

Dessa forma, apurou a Fiscalização que as atividades da Recorrente envolvem não só as atividade específica de produção de açúcar e álcool, mas também o plantio, transporte, vendas dos produtos fabricados, abrangendo os tratos culturais e o transporte de materiais utilizados no plantio, cultivo e corte da cana, dos trabalhadores, das mudas e da cana colhida.

De acordo com a própria Recorrente, suas atividades (sucroalcooleiras) compreendem a fase agrícola, mediante a plantação, manutenção e colheita da cana-de-açúcar, a qual faz claramente parte de seu processo produtivo, notadamente pelo fato de que ali se produz a principal matéria-prima (insumo), capaz de permitir a geração de seu produto (açúcar, álcool ou até energia).

Pois bem.

Observa-se que as questão primordial para definir quais os insumos podem ser admitidos para fins de creditamento das contribuições para o PIS/Cofins Não-Cumulativos resume-se em saber se o processo produtivo da Recorrente se encerra apenas na produção de açúcar e álcool ou seria mais amplo, compreendendo a fase agrícola para a obtenção de sua principal matéria-prima (cana-de-açúcar).

Entendo eu que o processo produtivo da Recorrente inicia-se com o cultivo da cana-de-açúcar e termina com a produção de seus subprodutos (açúcar, álcool ou até energia), dentro das dependências fabris da Recorrente.

E, diferentemente do que concluiu a Fiscalização ao analisar os insumos atinentes ao processo produtivo da Contribuinte, considero que os insumos da fase agrícola devem ser considerados para fins de creditamento das contribuições para o PIS/Cofins Não-Cumulativos.

Neste ponto, importante trazer ao presente voto trechos do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17/12/2018, que relaciona os insumos ao processo produtivo como um todo e destaca a possibilidade da existência do denominado “insumo do insumo”, conforme a seguir:

3. INSUMO DO INSUMO

45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

Partindo-se de tal conclusão, abrangência do processo produtivo para a fase agrícola, voto para que sejam revertidas as glosas relativas aos seguintes dispêndios, incluídos no Anexo I da Informação Fiscal, desde que o motivo para a glosa seja unicamente o fato de estarem vinculados à fase agrícola:

- **Insumos Agrícolas e Industriais:** referentes a produtos utilizados nas plantações de cana-de-açúcar: adubos, corretivos, fertilizantes, herbicidas e inseticidas agrícolas;
- **Locação de Máquinas:** referentes a máquinas e equipamentos agrícolas;
- **Depreciação do Imobilizado:** quanto aos bens identificados como veículos, máquinas e equipamentos agrícolas; e
- **Fretes sobre Compras:** relativos a fretes de compra de produtos agrícolas.

II.4 Dispêndios não comprovados

Por outro lado, quanto aos dispêndios glosados pelo Fisco por falta de comprovação e/ou identificação e quantificação dos valores associados ao processo produtivo da Recorrente, entendo que o procedimento fiscal não merece reparos, visto que o ônus da prova, no caso sob análise, recai sobre a Contribuinte.

Em outras palavras, na apuração do PIS/Cofins Não-Cumulativos, a prova da liquidez e certeza do direito creditório indicado em Pedido de Ressarcimento incumbe à

Contribuinte. Portanto, não havendo tal demonstração, não há como reverter as glosas efetuadas pela Fiscalização, visto que a Recorrente não logrou êxito em cumprir o ônus que lhe cabia, ou seja, não comprovou/identificou/quantificou os dispêndios, conforme relatado pelo Fisco.

Assim, devem ser mantidas as seguintes glosas, conforme Anexo I da Informação Fiscal:

- **Combustíveis e Lubrificantes:** Falta de vinculação ao processo produtivo;
- **Aquisições de Serviços referentes ao mês 08/2006:** Falta de comprovação;
- **Fretes sobre Vendas referentes ao mês 08/2006 (Glosa Parcial):** Falta de comprovação no valor de R\$ 158.661,47; e
- **Arrendamento Mercantil:** Falta de Comprovação;
- **Fretes sobre Compras referentes ao mês 09/2006 (Glosa Parcial):** Falta de comprovação no valor de R\$ 8.335,02.

III CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para admitir créditos da Contribuição sobre os seguintes dispêndios:

- **Insumos Agrícolas e Industriais:** referentes a produtos utilizados nas plantações de cana-de-açúcar: adubos, corretivos, fertilizantes, herbicidas e inseticidas agrícolas;
- **Locação de Máquinas:** referentes a máquinas e equipamentos agrícolas;
- **Depreciação do Imobilizado:** quanto aos bens identificados como veículos, máquinas e equipamentos agrícolas; e
- **Fretes sobre Compras:** relativos a fretes de compra de produtos agrícolas.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes