



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

Processo n° 10840.904457/2011-18
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3301-003.441 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2017
Matéria PIS/PASEP
Embargante PITANGUEIRAS AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ACOLHIMENTO DOS EMBARGOS. OMISSÕES NÃO IDENTIFICADAS.

Devem ser rejeitados os embargos de declaração, uma vez que não se verificaram as omissões indicadas.

Embargos Rejeitados

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração, uma vez que não se verificaram as omissões apontadas pela embargante.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Marcelo Costa Marques d'Oliveira- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Jose Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

Relatório

Reproduzo o relatório constante do Acórdão nº 3801-004.621, em face do qual o contribuinte opôs embargos:

"Adoto o relatório do acórdão recorrido, por retratar suficientemente a lide.

A interessada pleiteia, por meio de Declaração de Compensação, o crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep, mercado externo, do terceiro trimestre de 2006, apurado de conformidade com o art.3º da Lei nº 10.833/2003, que após a dedução com a Contribuição para o PIS/Pasep devida, nos termos do art. 6º, §1º, Inciso I da mesma Lei, resultou, segundo entendimento da empresa, em um remanescente a compensar de R\$237.597,63.

O Serviço de Fiscalização, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Piracicaba procedeu à fiscalização e por meio do Relatório da Ação Fiscal (fls. 642/663) constatou as seguintes incorreções:

1 – utilização incorreta de receitas na apuração do rateio dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas cumulativas e não cumulativas;

2 – aquisição de cana-de-açúcar, em desacordo com a legislação, de contribuinte pessoa física e jurídica;

3 – bens não incluídos no conceito de insumos: Combustíveis e Lubrificantes utilizados nos veículos para cultivo e transporte de cana-de-açúcar; desconto de créditos sobre os valores das aquisições de Óleo Diesel tributado à alíquota zero; Lubrificantes; Mercadorias e Serviços não aplicados no sistema produtivo da empresa – (Bens Utilizados com Insumos fls. 128/238 e Serviços Utilizados com Insumos Serviços Utilizados com Insumos);

4 - Despesas de Fretes e Armazenagem de Mercadorias/Produtos: documentos hábeis e idôneos (notas fiscais) para ter direito ao desconto do respectivo crédito;

5 - Créditos apurados sobre as Despesas de Depreciação; (a contribuinte não produziu cana-de-açúcar em nenhum dos períodos de apuração analisados nesta ação fiscal);

6 - Receitas de exportações de álcool carburante (incidência cumulativa) classificadas incorretamente como receitas não-cumulativas pela contribuinte;

7 – Variação Cambial decorrente das exportações efetuadas pela empresa.

Após a auditoria, foi glosado o valor de R\$ 189.309,23 no trimestre, sendo que a empresa tem direito ao ressarcimento nos montantes de R\$ 16.511,42 no mês de julho, R\$ 17.175,01 no mês de agosto e R\$ 14.601,98 no mês de setembro de 2006, para compensação, conforme a legislação vigente.

Cientificada do Despacho Decisório de fl. 665, e inconformada, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade, de fls. 675/690.

Inicialmente, disserta sobre a sistemática da não cumulatividade e discorda do rateio proporcional, alegando que não é esta a forma prevista pelas normas aplicáveis.

Afirma que toda a cana-de-açúcar adquirida pela Manifestante tem como único destino a produção de açúcar e etanol, e, por conseguinte, tem direito ao crédito presumido. Continua, rebatendo que não utilizou crédito presumido de PIS para compensar com outros tributos e alega ilegalidade quanto à Instrução Normativa nº 660/2006.

Quanto ao crédito presumido de aquisição de cana-de-açúcar de pessoa jurídica, alega inconstitucionalidade da Lei nº 10.925/2004.

Refere-se aos insumos utilizados no processo produtivo, defendendo os créditos do óleo diesel com alíquota zero e, ainda, óleo e lubrificante desconsiderados, são utilizados em fase procedimental intrínseca à atividade principal e defende a ilegalidade da Instrução Normativa nº 404/2004.

Afirma que “as receitas decorrentes de exportação de álcool enquadram-se no regime não cumulativo”.

Defende que os documentos apresentados comprovam a armazenagem de álcool para exportação e combate o entendimento do Auditor fiscal que somente seria possível crédito sobre o frete pago para aquisição de cana-de-açúcar.

Discorda da glosa de despesas de depreciação dos bens não utilizados diretamente na produção, sob a alegação de que são utilizados em etapas indispensáveis da atividade da Manifestante e, ainda, transcreve jurisprudência do TRF 4º Região, para enquadrar variação cambial como receita de exportação.

Finalmente, solicita o acolhimento da Manifestação de Inconformidade.”

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/DRJ/ RPO julgou improcedente a manifestação de inconformidade conforme ementa a seguir:

'Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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 Contribuição para o PIS/Pasep 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.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa incidente em suas aquisições.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando utilizado como insumo na fabricação dos bens destinados à venda.

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

Em relação às despesas de exportação, apenas as despesas de frete do produto destinado à venda, ou de armazenagem, geram direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa.

CRÉDITOS. CRITÉRIO DE DETERMINAÇÃO.

Inexistindo sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, a apropriação dos créditos deve ser feita por rateio proporcional.

ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTES. REGIME.

A receita de venda de álcool para fins carburantes teve mantida sua forma de tributação, cumulativa, mesmo após a instituição do regime não cumulativo de apuração.

VARIAÇÃO CAMBIAL RECEITA FINANCEIRA

As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, são consideradas receitas financeiras.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

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.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.'

Contra esta decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual repete as alegações da impugnação e acrescenta:

i) Houve cerceamento do direito de defesa, pois, no voto condutor da decisão recorrida, afirmou-se que a manifestação de inconformidade foi genérica e, por isso, a decisão também seria genérica. Segundo a recorrente, todos os pontos entendidos como controversos pela contribuinte foram abordados na manifestação de inconformidade, porém, a DRJ deixou de apreciar argumentos e documentos colacionados.

ii) Os créditos da contribuição devem ser apurados segundo o critério de rateio proporcional, conforme legislação aplicável.

iii) Que juntou notas fiscais de remessa e de transporte e conhecimentos de transporte para remessa de produtos exportados até o porto de embarque.

É o relatório."

O recurso voluntário foi considerado parcialmente procedente e o Acórdão nº 3801-004.621, de 11 de novembro de 2014, foi assim ementado (fls. 819 e 820):

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. NÃO CABIMENTO.

Não caracteriza cerceamento do direito de defesa, logo não é passível de declaração de nulidade, a decisão de primeira instância administrativa que não apreciou matéria não contestada expressamente na manifestação de inconformidade.

NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM BENS E SERVIÇOS. INSUMO.

Gastos com bens e serviços não efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços ou que não estejam amparados por expressa disposição legal não dão direito a créditos da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL.

No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, no valor da receita bruta total incluem-se as receitas das vendas de bens e serviços e todas as demais receitas, inclusive as financeiras.

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

Aquisições de bens que não sofreram cobrança da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep não dão direito a crédito destas contribuições.

VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO DA DECISÃO DO STF.

A reprodução de decisão do STF em julgamento na sistemática do recurso repetitivo, que baseou-se no entendimento de que a receita originada da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos é considerada receita decorrente de exportação, implica considerar tal receita como receita de mercado externo, devendo ser incluída, no cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, como receita de exportação e como receita bruta total, acrescendo tanto o numerador quanto o denominador da rateio.

ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTES. INCIDÊNCIA CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO.

A receita de venda de álcool para fins carburantes não pode ser incluída no cálculo de receitas de exportação para apuração da relação percentual a ser aplicada à soma dos gastos que dão direito a crédito presumido mercado externo, porque se enquadra no regime não-cumulativo de apuração.

DEPRECIÇÃO. ATIVO PERMANENTE. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. COLHEITA E TRANSPORTE DE CANA-DE-AÇÚCAR.

A não-ocorrência de produção de bens e serviços destinados à venda em um período de apuração não exclui a possibilidade de os gastos de empresa de produção de açúcar e álcool com depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na colheita e no transporte de cana-de-açúcar gerarem direito a créditos da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativas, atendidas as demais condições.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

Quem alega um direito deve provar os fatos em que ele se fundamenta.

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Provido em Parte."

O contribuinte então opôs embargos de declaração, alegando que o Acórdão cuja ementa foi acima reproduzida teria incorrido nas seguintes omissões (fls. 937 e 938):

A OMISSÃO

DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO

O Acórdão de fls. 779/802 aduz que:

“a prova deve ser feita na impugnação ou, excepcionalmente, no recurso voluntário; que a contribuinte, até o presente, não alegou nem demonstrou que outros gastos com bens ou serviços além daqueles aceitos pela fiscalização, poderiam se enquadrar neste conceito restritivo; deve-se manter a decisão, quanto aos gastos com bens e serviços constantes das planilhas “Bens Utilizados como Insumo” e “Serviços Utilizados como Insumo”, excluídos pela fiscalização.”

Todavia, encontram-se já no Relatório Fiscal constatação de que a ora embargante juntou aos autos planilhas (fls. 128/238 e fls. 239/295) discriminando os bens e serviços necessários para o exercício da atividade empresarial da embargante, não podendo ser alegado que não houve a demonstração da utilização desses bens e serviços.

Quanto às despesas de depreciação, o acórdão entendeu que **“A norma exige que os equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado sejam adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens”** para gerar o crédito.

No entanto, às fls. 17 do “Relatório da Ação Fiscal” temos relacionada torre de processamento de massa, equipamento utilizado na produção, que geram créditos do PIS/PASEP, mas que não houve apreciação no acórdão recorrido, apesar de reconhecer que:

“As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (...)”

Anota-se que as atividades de uma empresa do porte da Recorrente são complexas, ou seja, exige a aquisição de diversas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, além de serviços de conservação e manutenção para o exercício da atividade de produção de açúcar e álcool.

Sendo assim, roga-se pela manifestação da turma julgadora quanto aos bens e produtos discriminados nos documentos juntados aos autos, se não seriam suficientes para justificar o direito de crédito da ora embargante, o qual não foi reconhecido pelo auditor fiscal e pela decisão de primeira instância.

O Presidente da 1º Câmara da 3º Seção acolheu os embargos, por ter constatado as omissões neles indicadas. O Exame de Admissibilidade encontra-se nos autos (fls. 962 a 964).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira

Foram opostos embargos de declaração, em face do Acórdão nº 3801-004.621, os quais foram admitidos pelo Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção.

Alega-se que a turma do CARF teria deixado de apreciar documentos apresentados pelo contribuinte no curso da fiscalização, que legitimariam o registro dos seguintes tipos créditos:

- a) "bens utilizados como insumos";
- b) "serviços utilizados como insumos"; e
- c) "depreciação de bens do imobilizado".

Em relação aos créditos mencionados nas letras "a" e "b", o contribuinte preparou planilhas em que indicou número de nota fiscal de compra, razão social de fornecedor, descrição de produto ou serviço e valor. Estas planilhas encontram-se nos autos, nas fls. 137 a 247 ("bens utilizados como insumos") e 249 a 305 ("serviços utilizados como insumos") e dizem respeito ao grupo de contas contábeis nº 411.40.

Semelhante planilha também foi elaborada para a "depreciação de bens do imobilizado" (letra "c") e reproduzida no Relatório Fiscal (fls. 673 a 675). Dela também constam informações sobre o cálculo da depreciação e o emprego no processo produtivo. Neste último caso, os itens da planilha foram classificados em "indústria", "transporte de cana" e "agrícola".

Com efeito, sobre depreciação, consta que as irregularidades foram identificadas no valor da depreciação computada na base de cálculo dos créditos do mês de junho de 2006. A fiscalização apurou que não houve produção de cana-de-açúcar naquele mês, o que tornava injustificável a tomada a de créditos sobre depreciação de veículos utilizados no transporte de produto e de equipamentos "colhedores de cana-de-açúcar".

Adicionalmente, glosou créditos calculados sobre depreciação de veículos empregados no transporte de peças ("Semi Reboque Prancha") e no de pessoal ("ônibus MB"), considerados estranhos ao processo fabril.

Da leitura do Relatório Fiscal (fls. 658 a 679), resta claro que a fiscalização revisou as planilhas elaboradas pelo contribuinte, para então concluir quanto à legitimidade ou não dos créditos de PIS e COFINS.

Na Manifestação de Inconformidade (fls. 699 a 713), especificamente nas fls. 708 e 709 e 712, defende-se a embargante, de forma genérica, alegando que os referidos bens e serviços (grupo contábil 411.40) e despesas com depreciação eram necessários às suas atividades.

Diante da ausência de elementos que relacionassem os itens glosados com o processo produtivo, a DRJ julgou improcedente as alegações.

Ao Recurso Voluntário (fls. 787 a 810), nada adicionou acerca dos bens e serviços classificados no grupo contábil nº 411.40. Sobre a depreciação, contudo, discorreu acerca do ciclo produtivo de cana-de-açúcar e alegou que não houve paralisação de atividades. Ademais, que o transporte de "meios e bens intermediários" e "de pessoal" eram "indispensáveis à consecução final da produção".

O Acórdão CARF nº 3801-004.621 (fls. 819 a 841), assim tratou dos bens e serviços considerados pela embargante como insumos (trecho também reproduzido nos embargos):

"Falta de demonstração da utilização de bens e serviços no processo produtivo.

Com base no exposto nas seções acima sobre a preliminar de nulidade e sobre o conceito de insumo, tendo em vista que o conceito aqui adotado é o mesmo adotado pelas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil que já decidiram neste processo; que é ônus daquele que alega o direito provar os fatos em que se fundamenta, conforme art. 333 do Código de Processo Civil; que, no Processo Administrativo Fiscal Federal, a prova deve ser feita na impugnação ou, excepcionalmente, no recurso voluntário; que a contribuinte, até o presente, não alegou nem demonstrou que os gastos com bens ou serviços excluídos pela fiscalização poderiam se enquadrar neste conceito restritivo; **deve-se manter a decisão, quanto aos gastos com bens e serviços constantes das planilhas "Bens Utilizados como Insumo" e "Serviços Utilizados como Insumo", excluídos pela fiscalização.**" (g.n.)

Nos embargos (fls. 936 a 938), há as seguintes alegações:

"Todavia, encontram-se já no Relatório Fiscal constatação de que **a ora embargante juntou aos autos planilhas** (fls. 128/238 e fls. 239/295) discriminando os bens e serviços necessários para o exercício da atividade empresarial da embargante, **não podendo ser alegado que não houve a demonstração da utilização desses bens e serviços.**"

Da leitura dos excertos do Acórdão CARF e dos embargos de declaração, notadamente das partes em negrito, verifica-se que os documentos que o contribuinte alega não terem sido apreciados pelo CARF, consistentes nas planilhas que se encontram nas fls. 137 a 247 ("bens utilizados como insumos") e 249 a 305 ("serviços utilizados como insumos") e que dizem respeito ao grupo de contas contábeis nº 411.40, na verdade, foram sim examinados por este colegiado, o qual, todavia, considerou as informações neles contidas insuficientes para a comprovação da conexão dos bens e serviços computados nas bases de cálculos dos créditos de PIS e COFINS com o processo produtivo.

Isto posto, conclui-se que não houve a primeira omissão apontada nos embargos de declaração, relativa à falta de exame das planilhas que continham informações acerca dos "bens e serviços utilizados como insumos".

A segunda omissão foi assim descrita nos embargos:

"Quanto às despesas de depreciação, o acórdão entendeu que 'A norma exige que os equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado sejam adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens' para gerar o crédito.

No entanto, às fls. 17 do Relatório da Ação Fiscal temos relacionada torre de processamento de massa, equipamento utilizado na produção, que geram créditos do PIS/PASEP, mas que não houve apreciação no acórdão recorrido (. .)." (g.n.)

A legitimidade dos créditos de PIS e COFINS sobre o ativo imobilizado "torre de processamento de massa" não foi examinada pelo CARF, pelo simples fato de que não havia controvérsia acerca dos créditos correlatos, isto é, foram admitidos pela fiscalização, como se verifica da leitura da planilha contida no item "**V.1.1.3.4 – Créditos apurados sobre as Despesas de Depreciação**" do Relatório Fiscal (fl. 674).

Assim sendo, também neste caso, não houve omissão.

Conclusão

Voto por rejeitar os embargos de declaração, opostos em face do Acórdão CARF nº 3801-004.621, uma vez que não ocorreram as omissões apontadas pela embargante.

É como voto.

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira