



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10840.904896/2011-21
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.332 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de agosto de 2019
Recorrentes PITANGUEIRAS ACUCAR E ALCOOL LTDA
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. NECESSIDADE DO GASTO PARA
A ATIVIDADE PRODUTIVA.

O insumo passível de gerar créditos da não cumulatividade da contribuição deve ser aquele relativo a gastos necessários à atividade produtiva. Por um lado, não é necessário que o gasto esteja relacionado a elemento que seja consumido ou sofra desgaste em função de contato com o produto fabricado, conforme determinado pela Legislação do IPI, por outro lado, não é possível o creditamento de todos os custos e despesas considerados dedutíveis de acordo com a Legislação do IRPJ.

DEPRECIAÇÃO. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reverter a glosa dos gastos com: conservação/manutenção balança; dornas fermentação; reservatórios; E.T.A. - Tratamento de águas; caldeira; destilaria; distribuição vinhaça; fabrica açúcar; gerador; indústria; laboratório; moenda; e conservação / manutenção máquinas e implementos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pela contribuinte contra decisão de segunda instância, consubstanciada no acórdão nº **3801-004.625**, que deu provimento em parte ao Recurso Voluntário, para:

- cancelar as exclusões no cálculo dos gastos que dão direito ao crédito presumido dos valores referentes às aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos empregados no corte e carregamento de cana-de-açúcar, desde que nas aquisições tenha ocorrido a cobrança da contribuição social;

- afastar as glosas dos créditos relativos às depreciações de equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, visando a utilização na produção de bens; e

- incluir os valores das variações cambiais decorrentes de operações de exportação como receita de mercado externo e, no cálculo do rateio proporcional, no numerador e no denominador.

Pedido e Despacho Decisório

Originalmente, a contribuinte apresentou pedido de ressarcimento de créditos da contribuição para a Cofins não cumulativa, sobre insumos utilizados na fabricação de produtos exportados. O referido pedido é relativo ao primeiro trimestre do ano de 2007. Adicionalmente realizou a compensação dos créditos alegados.

A Delegacia da Receita Federal em Ribeirão Preto/SP exarou Despacho Decisório Eletrônico, às e-fls. 054 e 055, com base em relatório fiscal da análise efetuada, às e-fls. 029 a 053, reconhecendo apenas parcialmente o crédito pleiteado e, conseqüentemente, homologou parte das compensações. A seguir, em apertada síntese, encontram-se reproduzidos os fundamentos do Despacho Decisório.

I – Com relação ao critério de rateio de custos e encargos em função das receitas, entendeu que despesas e encargos comuns devem ser rateados de acordo com a relação (Receita Bruta sujeita à não cumulatividade/Receita Bruta total). De forma diversa, a contribuinte havia incluído as receitas financeiras e não operacionais, tanto no numerador quanto no denominador da relação.

II – Com relação à aquisição de cana-de-açúcar, entendeu ser indevida a compensação de crédito presumido da agroindústria sobre aquisição de cana-de-açúcar após

08/2004. Adicionalmente, entendeu indevida a apuração do valor de crédito presumido da agroindústria sobre aquisição de cana-de-açúcar utilizada na produção de bagaço para energia elétrica, por ser produto não destinado à alimentação humana ou animal. Ainda, entendeu indevida a apuração de créditos sobre aquisições de cana-de-açúcar de pessoas jurídicas sem aplicação do redutor de 35%.

III – Com relação a gastos que a fiscalização entendeu não caracterizarem insumos, foram realizadas as seguintes glosas:

1- combustíveis e lubrificantes utilizados em caminhões para o transporte de cana-de-açúcar: (a) o óleo diesel, por estar sujeito à tributação monofásica e (b) os lubrificantes, por serem insumo de insumos – fase agrícola – quando o produto efetivamente vendido é o álcool e o açúcar.

2- mercadorias e serviços não aplicados no sistema produtivo

A. Foram glosados itens classificados como Outros Custos Materiais

- custos gerais

- carpintaria
- conservação/manutenção balança
- conservação/manutenção dornas fermentação
- conservação/manutenção reservatórios
- E.T.A. -Tratamento de águas
- conservação / manutenção caldeira
- conservação / manutenção destilaria
- conservação / manutenção distribuição vinhaca
- conservação / manutenção fabrica açúcar
- conservação / manutenção gerador
- conservação / manutenção indústria
- conservação / manutenção laboratório
- conservação / manutenção moenda
- conservação / manutenção veículos
- conservação / manutenção máquinas e implementos
- despesas diversas
- ferramentas e apetrechos
- mat. higiene e segurança trabalho
- oficina de manutenção

B. Foram também glosados itens classificados como Outros Custos Serviços

- custos gerais

- serviços prestados (não utilizados como insumo na prestação de serviços ou fabricação de bens)
- transporte de pessoal
- fretes e carretos (transporte de bens não utilizados no processo industrial)
- conservação de veículos e caminhões

IV – Foi ainda realizada glosa de valores de fretes e armazenagem.

No caso de fretes de mercadorias e produtos, entendeu que o transporte de insumos não permite ressarcimento/compensação de créditos, mas apenas o desconto da Cofins do período. Ademais, verificou que o frete na venda ocorreu sem que o vendedor tivesse suportado seu ônus.

No caso da armazenagem de mercadorias e produtos, verificou tratar-se de locação de espaço de tancagem para armazenagem e movimentação do produto que, no caso, seria o álcool, submetido à incidência cumulativa da Cofins. Além disso, parte dessas despesas registradas sob os títulos "ARMAZENAGEM E OPERAÇÃO PORTUÁRIA" e "ARMAZENAGEM NO TERMINAL PORTUÁRIO" não tiveram comprovação com documentação hábil e idônea.

Os fretes de transporte de cana-de-açúcar integram seu custo de aquisição, estando incluídos no crédito presumido da agroindústria e não podem ser utilizados no cálculo do benefício, devendo ser alocados na coluna do mercado interno, juntamente com os valores das aquisições de cana-de-açúcar, pois não são vinculados às operações do mercado externo.

V - Foi apurada irregularidade no valor de depreciação de bens do ativo imobilizado, com a inclusão de créditos sobre despesas de depreciação de equipamentos não utilizados na produção de bens destinados à venda, créditos esses que foram glosados.

VI – Com relação às Receitas de Exportação consideradas, a fiscalização entendeu que a exportação de álcool carburante (sujeito à incidência cumulativa) foi indevidamente considerada, alterando os percentuais de rateio.

VII – Por fim, considerou a Variação Cambial como receita financeira e não como receita decorrente de exportações.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada do Despacho Decisório, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, requerendo o reconhecimento integral do crédito pleiteado e a consequente homologação das compensações. A seguir, resumidamente encontram-se apresentadas as alegações da contribuinte, em sua Manifestação de Inconformidade:

1. Inicialmente, disserta sobre a sistemática da não cumulatividade e discorda do cálculo do rateio proporcional.
2. Com relação às aquisições de cana-de-açúcar, afirma que todos os insumos são destinados à produção de açúcar e álcool e alega inconstitucionalidade da Lei nº 10.925/2004, quanto ao crédito presumido.
3. Com relação aos insumos, alega que óleo diesel e lubrificantes são utilizados na atividade principal e entende que receitas decorrentes de exportação de álcool enquadram-se no regime não-cumulativo.

4. Defende que a armazenagem de álcool para exportação está comprovada.
5. Argumenta que a despesa com frete no transporte de cana-de-açúcar se prende a um insumo de sua produção industrial sendo o direito creditório garantido pela legislação de regência.
6. Defende os créditos apurados sobre as despesas de depreciação porque os equipamentos depreciados seriam ligados ao corte e transporte de matéria-prima.
7. Aduz que a variação cambial caracteriza receita de exportação.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada em primeira instância e em decisão consubstanciada no acórdão DRJ/RPO n.º 14-39.276, foi considerada improcedente, para manutenção do Despacho Decisório. No referido acórdão, foram considerados os fundamentos a seguir resumidamente apresentados.

Foi considerado como inseridos no conceito de insumo, passível de creditamento, apenas os bens que sofram alterações em função da ação exercida sobre o produto, desde que não incluídos no ativo imobilizado.

Com relação à pertinência do insumo ao processo produtivo, foi considerado que apenas serviços utilizados diretamente na fabricação de produtos dão direito ao crédito.

Como critério de apuração do crédito, inexistindo contabilidade de custos integrada, entendeu que a apropriação de créditos deve ser feita por rateio.

Afirmou ainda que:

- a receita de venda de álcool para fins carburantes sujeita-se ao regime cumulativo;
- caberia à contribuinte comprovar que as despesas de depreciação são relativas a bens imobilizados indispensáveis à produção dos bens;
- as Variações Cambiais são consideradas receitas financeiras e não de exportação;
- a autoridade administrativa não é competente para discutir a constitucionalidade de lei; e
- o ônus da prova do crédito é do sujeito passivo, que deve ser apresentada na impugnação.

Recurso Voluntário

Em seguida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, requerendo a reforma da decisão de primeira instância, para reconhecimento da totalidade do crédito pleiteado.

Em seu recurso, a contribuinte:

- alega cerceamento do direito de defesa, pela decisão recorrida ter afirmado que a Manifestação de Inconformidade teria sido genérica e, portanto, a decisão não apreciaria insumo por insumo;
- afirma que créditos devem ser apurados segundo o critério do rateio proporcional;

- informa ter juntado notas fiscais de remessa e transporte de produtos exportados até o porto de embarque; e
- os bens depreciados estariam ligados de forma intrínseca à atividade produtiva.

Decisão Recorrida

O Recurso Voluntário foi apreciado pela Primeira Turma Especial da Terceira Seção do CARF que, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º **3801-004.625** deu-lhe provimento parcial, para:

- cancelar as exclusões no cálculo dos gastos que dão direito ao crédito presumido dos valores referentes às aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos empregados no corte e carregamento de cana-de-açúcar, desde que nas aquisições tenha ocorrido a cobrança da contribuição social;
- cancelar as exclusões no cálculo dos gastos que dão direito ao crédito presumido dos valores referentes aos encargos com depreciação de veículos e equipamentos utilizados no transporte e na colheita de cana-de-açúcar; e
- incluir os valores das variações cambiais decorrentes de operações de exportação como receita de mercado externo e, no cálculo do rateio proporcional, no numerador e no denominador.

A seguir, encontram-se apresentados os fundamentos da decisão:

1. Afastou a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, entendendo que a DRJ foi clara em apontar o critério de insumo utilizado (decorrente da legislação do IPI) e aplicar esse critério a todos os itens glosados, para manter o despacho decisório.
2. Com relação ao conceito de insumo considerado na decisão de segunda instância, afastou a ideia de aceitar como insumo o total de custos e despesas dedutíveis do IRPJ e confirmou a utilização do conceito de insumo para a legislação do IPI.
3. Quanto ao rateio proporcional, entendeu que as receitas financeiras devem constar no denominador da relação, já, no numerador, devem constar as receitas de exportação, que incluem as variações cambiais.
4. Quanto à relação entre bens e serviços e o respectivo processo produtivo entendeu que o ônus de comprovação da pertinência do uso dos bens para o processo produtivo é do sujeito passivo e que a contribuinte não se desincumbiu de comprovar que os gastos glosados pela fiscalização gerariam o creditamento.
5. Com relação ao óleo diesel e lubrificantes, entendeu que são insumos da fase agrícola e que também podem gerar creditamento, desde que tenha havido cobrança da contribuição na sua aquisição. Assim (a) óleo diesel (alíquota zero) não ensejaria o creditamento e (b) lubrificantes usados no transporte da cana-de-açúcar até a usina dariam direito a crédito.
6. Com relação à receita de exportação de álcool combustível, entendeu que, sujeitando-se à sistemática cumulativa, não daria direito a crédito.

7. Com relação às Aquisições de pessoas físicas e jurídicas referentes à atividade agropastoril, afirma a necessidade de aplicação do art. 8º da Lei nº 10.833, de 2003, e mantém exclusão, no cálculo dos gastos que dão direito a crédito, de aquisições de pessoa física e de pessoa jurídica, produtores rurais, que somente podem ser utilizados para abater os débitos do período.
8. Com relação a fretes no transporte de cana-de-açúcar, entendeu que, com trata-se de acessório da atividade agropastoril, devem ser considerados custos do mercado interno, servindo apenas para abatimento dos débitos do período.
9. Com relação a despesas de armazenagem de produtos, entendeu que estão vinculadas ao álcool carburante, que se submete à incidência cumulativa da contribuição, portanto, manteve a glosa do crédito.
10. Com relação à variação cambial, decorrente das receitas de exportação, aplicou a Decisão do STF no RE 627.815/PR e as considerou receitas de exportação, integrando também a receita bruta total.

A seguir, para fins de esclarecimento, encontram-se reproduzidos a ementa e o dispositivo do referido acórdão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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 ou 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, acrescentando 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.

DEPRECIAÇÃO. 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 Nº2.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso em relação à preliminar suscitada de nulidade da decisão da DRJ; II) Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar as exclusões no cálculo dos gastos que dão direito ao crédito presumido dos valores referentes às aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos empregados no corte e carregamento de cana-de-açúcar, desde que nas aquisições tenha ocorrido a cobrança da contribuição social, e dos encargos com depreciação dos veículos e equipamentos utilizados no transporte e na colheita de cana-de-açúcar, e incluir os valores das variações cambiais decorrentes de operações de exportação como receita de mercado externo e, no cálculo do rateio proporcional, no numerador e no denominador; III) Pelo voto de qualidade, negar provimento em relação as demais matérias. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Cássio Schappo e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que davam provimento integral ao recurso em face das demais matérias.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Tendo sido cientificada da decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, alegando divergência quanto a duas matérias: (1) conceito de insumo, gastos com combustíveis e lubrificantes em veículos e equipamentos e créditos decorrentes de despesas com serviços de transporte em frota própria; e (2) encargos de depreciação de veículos e equipamentos utilizados fora da produção.

Com relação à primeira matéria, conceito de insumo, a Fazenda Nacional alegou divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos paradigmas nº 9303-002.659 e nº 3802-00.471. Já para os encargos de depreciação, tomou por base tanto o acórdão nº 3802-00.471, quanto o acórdão nº 3101-00.795.

Defende, a recorrente, que somente devem ser considerados como insumos passíveis de gerar créditos da não cumulatividade da Cofins os elementos consumidos ou

serviços utilizados em razão de aplicação direta na fabricação do produto vendido, nada cujo encargo decorra de aplicação antes ou após o processo produtivo geraria créditos, exceto por expressa previsão legal.

Com relação à segunda matéria, defende, a Procuradora que somente geram créditos os encargos de depreciação de bens do ativo permanente comprovadamente aplicáveis à produção.

Em despacho de análise da admissibilidade do recurso, o Presidente da Câmara deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Contrarrazões da contribuinte

Cientificada do Acórdão **3801-004.625**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do correspondente despacho de análise de admissibilidade, a contribuinte apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Em suas contrarrazões, afirma a inépcia do despacho de admissibilidade do recurso especial, para nova análise de sua admissibilidade pois o exame de admissibilidade se deu com referência equivocada à ementa do acórdão recorrido.

No mérito, pede a manutenção do critério utilizado pela decisão recorrida, quanto à relação entre o insumo e o produto vendido, mormente com relação aos combustíveis e lubrificantes. Por fim, aduz que os encargos com depreciação de equipamentos utilizados para o transporte e colheita de cana-de-açúcar, sendo indispensáveis à obtenção dos produtos por ela vendidos, importam nos créditos pleiteados.

Embargos da contribuinte

A contribuinte também opôs Embargos de Declaração contra o Acórdão **3801-004.625**, alegando omissão na decisão. Argumenta que a decisão recorrida afirma que não houve prova do enquadramento de cada insumo em litígio, em sede de manifestação de inconformidade. Alega, entretanto, que não foram consideradas diversas peças e mercadorias referidas no Relatório Fiscal, como itens necessários ao exercício da atividade empresarial.

Os embargos foram rejeitados por despacho do Presidente da Câmara

Recurso Especial da contribuinte

A contribuinte ainda interpôs Recurso Especial, alegando divergência quanto (a) ao conceito de insumo e (b) à inclusão da receita de venda de álcool no cômputo das receitas de exportação.

Com relação à primeira matéria, Conceito de Insumo, a contribuinte alegou divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos paradigma nº 9303-003.477 e 3403-002.319. Defende, a recorrente, que o conceito de insumo, para fins de creditamento da Cofins, deve corresponder a qualquer custo ou despesa necessário à atividade da empresa.

Com relação à segunda matéria, inclusão da receita de venda de álcool no cômputo das receitas de exportação, a contribuinte alegou divergência jurisprudencial em relação ao acórdão paradigma nº 3402-002.166.

O Presidente da Câmara, em despacho de análise de admissibilidade do Recurso Especial da contribuinte, deu-lhe seguimento apenas parcial, admitindo somente a primeira matéria.

Foi interposto agravo contra a matéria cujo seguimento foi negado pelo Presidente da Câmara.

Despacho da Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF – negou provimento ao agravo, para manter a análise de admissibilidade feita pelo Presidente da Câmara recorrida.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Cientificada do Recurso Especial da contribuinte e do correspondente despacho de análise de admissibilidade, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial da contribuinte. Nessas contrarrazões, pede que seja negado provimento ao recurso, para manutenção da decisão recorrida quanto à matéria admitida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Estão em julgamento os Recursos Especiais da Fazenda Nacional e da contribuinte, ambos interpostos contra o acórdão nº **3801-004.625**, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário.

Iniciarei este voto pelo Recurso Especial da Fazenda Nacional e, em seguida, analisarei o Recurso Especial da contribuinte.

Conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Em que pese o pedido de não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apresentado em contrarrazões pela contribuinte, entendo que o ponto levantado, erro na transcrição da ementa, caracteriza mero lapso que não prejudicou o entendimento das partes acerca da matéria em discussão. Portanto, o recurso preenche os requisitos de admissibilidade e concordo com os termos do despacho do Presidente da Câmara que lhe deu seguimento.

Assim, conheço parte do recurso.

Mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Para análise do mérito, entendo ser necessária a delimitação da lide.

A discussão de fundo para deslinde para primeira matéria, conceito de insumo e sua aplicação aos combustíveis e serviços de frete, é a aceitação, ou não, do insumo de insumo como passível de gerar créditos da não cumulatividade da contribuição em análise.

Todavia, no que concerne aos fretes sobre os quais se manifestou a Procuradora, cabe lembrar que, na decisão recorrida, eles já não fazem parte da base de cálculo dos valores ressarcidos, conforme se observa no seguinte excerto do voto, à e-fl. 193, que trata desses fretes:

Correta a fiscalização que calculou os valores destes créditos da mesma forma dos créditos com aquisição de cana-de-açúcar, alocando os valores na coluna “Mercado Interno”, porque servem apenas para abater os débitos do período, não podendo ser utilizados para ressarcimento ou compensação.

Logo, não há sentido em discutir os gastos desses fretes como parte dos créditos em litígio.

Com efeito, resta discutir a classificação dos lubrificantes utilizados nos veículos que transportam a cana-de-açúcar até a usina, e dos serviços com transportes como insumo do álcool produzido.

Caso entenda-se que somente os insumos aplicados diretamente na fabricação do produto fabricado sejam aptos a gerar o creditamento, a glosa será restabelecida, pois os combustíveis e lubrificantes não se enquadrariam no conceito de insumo defendido pela recorrente e tampouco os fretes desses insumos.

Caso entenda-se que também gera crédito o insumo aplicado indiretamente na fabricação de um produto final (para elaboração de um produto intermediário), a reversão da glosa será confirmada.

Feita a delimitação da lide, esclareço que, para elaboração do presente voto, adoto o entendimento esposado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018. Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões.

A questão relativa ao insumo do insumo é tratada nos parágrafos 140 e seguintes do parecer, admitindo o creditamento dos respectivos gastos, justamente na parte em que é analisado o caso dos combustíveis e lubrificantes, conforme a seguir reproduzido:

140. Com base no conceito restritivo de insumos que adotava, a Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos em itens que promovessem a produção dos bens efetivamente destinados à venda ou a prestação de serviços ao público externo (bens e serviços finais).

141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

142. Sem embargo, permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.

143. Cabe salientar que na decisão judicial em comento, os “gastos com veículos” não foram considerados insumos da pessoa jurídica industrial então recorrente (ver parágrafo 8). Todavia, não se pode deixar de reconhecer que em algumas hipóteses os veículos participam efetivamente do processo produtivo e, conseqüentemente, os combustíveis que consomem podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

Quanto à divergência sobre os créditos relativos à depreciação, os bens do ativo imobilizado devem guardar relação com os bens produzidos igual àquela dos consumíveis: esses bens devem ser essenciais e relevantes para a fabricação destes produtos. Essa consideração foi feita no acórdão recorrido, da mesma forma que no próprio Relatório da Ação Fiscal que deu suporte ao despacho decisório.

Assim, há analogia com a própria questão dos combustíveis como insumos, anteriormente abordada. Os bens do imobilizado que servem à produção dos insumos de insumos essenciais à obtenção do produto final (açúcar e álcool) não devem ter seus encargos de

depreciação glosados. Na verdade, esse entendimento já estava sendo adotado pela DRF de origem, conforme se pode observar no Relatório da Ação Fiscal à e-fl. 49.

Ou seja, foram afastadas os encargos com depreciação no mês de junho, relativos a equipamentos utilizados apenas porque naquele período de apuração a contribuinte inseriu em sua apuração, indevidamente, créditos apurados sobre despesas de depreciação relativas a equipamentos em período no qual a contribuinte não produzira cana-de-açúcar. Na tabela de e-fls. 49 e 50, fica claro que apenas os equipamentos diretamente em contato com a cana-de-açúcar tiveram suas depreciações glosadas, além de um veículo de transporte de peças e um ônibus (transporte de pessoas).

Nesse sentido, entendo que andou bem a decisão recorrida, quando afirmou, à e-fl. 190:

A norma exige que os equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado sejam adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens.

Isto não é o mesmo que dizer que apenas se houver efetiva produção no período o direito a descontar crédito poderá ser exercido.

Aqui também não cabe ao aplicador da norma restringir, se a lei não restringiu.

Por outro lado, os gastos com depreciação de ônibus utilizado para transporte de pessoal e de veículo utilizado no transporte de peças que não estão alocadas no processo produtivo não estão amparados pela norma que autoriza descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação.

Assim, devem ser incluídos no cálculo dos gastos que dão direito ao crédito os encargos com depreciação dos equipamentos e veículos utilizados na colheita e no transporte de cana-de-açúcar.

Pelos motivos acima apresentados, é de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Passo agora à análise do Recurso Especial da contribuinte

Conhecimento do Recurso Especial da contribuinte

O Recurso Especial da contribuinte é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Concorro com os termos do despacho do Presidente da Câmara que lhe deu seguimento e, assim, conheço do recurso.

Mérito do Recurso Especial da contribuinte

A contribuinte, em seu Recurso Especial, defende a possibilidade de caracterização como insumo de todo bem empregado no processo produtivo. Assim, a necessidade de utilização do bem ou serviço, para o processo de fabricação do produto vendido, é que deve definir a possibilidade de geração de crédito sobre os respectivos valores.

Esclareço – mais uma vez – que, para elaboração do presente voto, adotei o entendimento esposado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no já citado Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

O referido parecer adota exatamente essa interpretação, conforme consta de sua própria ementa, a seguir reproduzida na parte que interessa:

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.

Em vista desse critério, passo a analisar cada elemento citado no Relatório Fiscal que deu suporte ao Despacho Decisório inicial.

Com relação aos combustíveis e lubrificantes utilizados em caminhões para o transporte de cana-de-açúcar, o óleo diesel não está em discussão, porque, ainda que seja considerado insumo, tem a glosa mantida por estar sujeito à alíquota zero e os lubrificantes já tiveram a glosa revertida pela decisão recorrida.

Com relação às mercadorias e serviços que, de acordo com a fiscalização, não foram aplicados no sistema produtivo, temos:

ITEM	Análise	Conclusão
custos gerais	n/a	
. carpintaria	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
conservação/manutenção balança	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
conservação/manutenção dornas fermentação	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a glosa
conservação/manutenção reservatórios	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a glosa
E.T.A. -Tratamento de águas	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a glosa
. conservação / manutenção caldeira	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
. conservação / manutenção destilaria	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
. conservação / manutenção distribuição vinhaça	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
. conservação / manutenção fabrica açúcar	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
. conservação / manutenção gerador	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
. conservação / manutenção indústria	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
. conservação / manutenção laboratório	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
. conservação / manutenção moenda	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
. conservação / manutenção veículos	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
. conservação / manutenção máquinas e implementos	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa

. despesas diversas	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
. ferramentas e apetrechos	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
. mat. Higiene e segurança trabalho	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
. oficina de manutenção	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
- custos gerais	n/a	
. serviços prestados (não utilizados como insumo na prestação de serviços ou fabricação de bens)	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
. transporte de pessoal	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
. fretes e carretos (transporte de bens não utilizados no processo industrial)	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
. conservação de veículos e caminhões	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa

Conclusão

Em vista do exposto, voto por conhecer de ambos os recursos para, no mérito, negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e dar provimento em parte ao Recurso Especial da contribuinte, para reverter a glosa dos gastos com:

- conservação/manutenção balança;
- conservação/manutenção dornas fermentação;
- conservação/manutenção reservatórios;
- E.T.A. - Tratamento de águas;
- conservação / manutenção caldeira;
- conservação / manutenção destilaria;
- conservação / manutenção distribuição vinhaça;
- conservação / manutenção fabrica açúcar;
- conservação / manutenção gerador;
- conservação / manutenção indústria;
- conservação / manutenção laboratório;
- conservação / manutenção moenda; e

- conservação / manutenção máquinas e implementos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos