



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10840.904910/2011-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-011.645 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente ANDRADE AÇÚCAR E ÁLCOOL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

COMBUSTÍVEIS. CANA-DE-AÇÚCAR. PRODUÇÃO AGRÍCOLA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com aquisições de combustíveis utilizados na produção da cana-de-açúcar integram o custo da matéria-prima dos produtos fabricados/vendidos e, portanto, dão direito ao desconto de créditos, passíveis de dedução do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

TRATAMENTO DE ESGOTO. INDUSTRIALIZAÇÃO. CANA-DE-AÇÚCAR. CUSTOS/DESPESAS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com tratamento de esgotos decorrentes da industrialização da cana-de-açúcar são essenciais ao desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte e, portanto, se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e dão direito a créditos.

ADUBOS. FERTILIZANTES. CALCÁRIO. DEFENSIVOS AGROPECUÁRIOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com adubos, fertilizantes, calcário e defensivos agropecuários não dão direito ao desconto de créditos da contribuição pelo fato de que, nas suas aquisições, não houve pagamento da contribuição, uma vez que suas vendas estão sujeitas à alíquota 0 (zero).

ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. AQUISIÇÃO ATÉ 30/04/2004.

Por força do disposto no disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adota-se, essa decisão do STF no julgamento do RE nº 599.316/SC, com repercussão geral, para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção dos bens destinados a venda adquiridos até 30/04/2004.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Reconhecida pelo julgador ser prescindível ao julgamento a baixa dos autos, em diligência, à unidade de origem, rejeita-se o pedido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário nos termos do voto.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antônio Marinho Nunes, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente convocada), José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (Suplente convocado) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ em Belo Horizonte/MG que julgou improcedente a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que homologou em parte as Declarações de Compensação (Dcomp), objeto deste processo administrativo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto/SP reconheceu parcialmente o direito do contribuinte ao ressarcimento pleiteado e, conseqüentemente, homologou as Dcomp até o limite do crédito reconhecido, conforme Despacho Decisório às fls. 17.

Inconformada com a homologação parcial das Dcomp, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, alegando em síntese: 1) em preliminar, a nulidade do lançamento (sic) sob os argumentos da incorreta apuração do fato gerador por amostragem e da ausência de sua demonstração; e, 2) no mérito, a improcedência das glosas dos créditos sobre; 2.1) insumos utilizados no cultivo e transporte da cana-de-açúcar; 2.2) mercadorias diversas utilizadas no plantio da cana-de-açúcar; 2.3) combustíveis utilizados no plantio e transporte da cana-de-açúcar; 2.4) mercadorias e serviços não aplicadas diretamente no sistema de produção; 2.5) serviços de transporte – fretes; 2.6) depreciação de máquinas e equipamentos.

Analisada a manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a improcedente, conforme Acórdão nº 02-62.869, às fls. 219/241, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12 /2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Consideram-se insumos, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS não-cumulativo e da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No caso de bens, para que estes possam ser considerados insumos, é necessário que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de

propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

Bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação do PIS e da Cofins devidos sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool produzidos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FRETES. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

Os dispêndios com a aquisição de combustíveis utilizados em máquinas, equipamentos e veículos empregados no cultivo e transporte da cana-de-açúcar, assim como fretes e transporte dessa cana-de-açúcar não se caracterizam, para fins de apuração de créditos na forma do art.3º, II, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, como dispêndios com insumos da industrialização do açúcar e do álcool.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

A data de aquisição do bem do ativo imobilizado, assim como a sua utilização direta na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, no caso de máquinas e equipamentos, é condição expressa em lei para que se possa apropriar os respectivos créditos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.

As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

PROCEDIMENTO POR AMOSTRAGEM. PRESUNÇÃO. DESCABIMENTO.

A escolha do critério para proceder a investigação fiscal situa-se na competência da autoridade administrativa. O termo “por amostragem” apenas ressalva que não foram verificadas todas as operações realizadas pela contribuinte, não implicando em presunção por parte da auditoria. Não cabe falar em presunção quando há nos autos provas suficientes e concretas dos fatos apurados.

Intimada dessa decisão, inconformada a recorrente interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese: 1) em preliminar, a incorreta apuração do fato gerador e da extensão do crédito declarado/compensado pelo fato de a Fiscalização ter apurado o seu valor por amostragem o que implicou preterição do direito de defesa; e, 2) no mérito, discorreu sobre o conceito de insumos, para efeito de desconto de créditos do PIS, passíveis de dedução do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal, concluindo que tem direito de descontar créditos sobre os custos/despesas com o plantio da cana-de-açúcar e sua industrialização, incorridos com: 2.1) combustíveis, defensivos agrícolas, produtos químicos e tratamento de esgoto; 2.2) fretes para o transporte da cana-de-açúcar da lavoura até a usina; 2.3) depreciação de máquinas e equipamentos sob o argumento que são empregados diretamente no seu processo produtivo, sendo irrelevante a data em que foram adquiridos; o direito não pode ser limitado aos bens adquiridos depois de 30/04/2004; esta limitação temporal é ilegal e fere o princípio da não cumulatividade; ao final, requereu o reconhecimento do seu direito ao ressarcimento pleiteado e, conseqüentemente, a homologação integral das Dcomp e, se assim não entender, seja o julgamento convertido em diligência para que se apure a validade dos créditos.

Em síntese, é o relatório.

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator.

O recurso voluntário interposto pela recorrente atende aos requisitos do artigo 67 do Anexo II do RICARF; assim dele conheço.

I) Preliminares.

I.1) Diligência

De acordo com o disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, o impugnante deve expor na impugnação/recurso os motivos que justificam a realização de diligência e formular os quesitos referentes aos exames desejados.

No presente caso, isto não ocorreu.

I.2) a incorreta apuração do fato gerador

A alegação de que a apuração do saldo credor trimestral do PIS em discussão foi efetuada por amostragem carece de provas.

Ao contrário do entendimento da recorrente, os créditos passíveis de descontos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e, conseqüentemente, do saldo credor trimestral passível de ressarcimento foi apurado sobre os custos e despesas informados e escriturados pelo contribuinte, nos termos do Relatório da Ação Fiscal às fls. 15/52 e respectivas planilhas nas quais estão as rubricas de custos/despesas dos créditos glosados e dos reconhecidos pela Fiscalização.

II) Mérito.

As matérias opostas nesta fase recursal abrangem o direito de descontar créditos sobre os custos/despesas com: 1) combustíveis, defensivos agrícolas, produtos químicos e tratamento de esgoto; 2) fretes para o transporte da cana-de-açúcar da lavoura para a usina (indústria); e, 3) encargos de depreciação de máquinas e equipamentos.

A Lei nº 10.637/2002 que instituiu regime não cumulativo para o PIS, vigente à época dos fatos geradores, objetos do PER/Dcomp em discussão, assim dispunha, quanto ao desconto de créditos desta contribuição:

-Lei nº 10.637/2002:

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

(...);

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

(...);

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

(...).

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

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

(...);

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês;

(...).

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...);

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

(...).

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

(...).

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...).

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Segundo os dispositivos citados e transcritos, as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e/ ou na fabricação de bens e produtos destinados à venda, geram créditos da contribuição.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recursos repetitivos, que devem ser considerados

insumos, nos termos do inc. II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, os custos/despesas que direta e/ ou indiretamente são essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica explorada pelo contribuinte.

Consoante à decisão do STJ "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".

Em face do entendimento do STJ, no referido REsp, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, autorizando seus procuradores à dispensa de contestar e de recorrer contra decisão desfavorável à União Federal, quanto ao conceito de insumos e respectivo direito de se aproveitar créditos sobre insumos, nos termos definidos naquele julgamento, observada a particularidade do processo produtivo de cada contribuinte.

No presente caso, o contribuinte é uma empresa agroindustrial com produção verticalizada que tem como atividades econômicas, dentre outras, a produção e comercialização por conta própria ou de terceiros, de açúcar e álcool, a exploração agrícola e pecuária em geral, em terras próprias e de terceiros.

Assim, considerando os dispositivos legais citados e transcritos anteriormente, a decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170/PR e a nota da PGFN e, ainda, a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, no período objeto do PER/Dcomp em discussão, passemos à análise de cada uma das matérias opostas nesta fase recursal.

1) Custos/despesas com a produção da cana-de-açúcar e sua industrialização

No recurso voluntário, a recorrente informou e impugnou a glosa dos créditos descontados sobre os custos incorridos com: combustíveis, defensivos agrícolas, produtos químicos e tratamento de esgoto, sob a alegação de que foram utilizados no plantio da cana-de-açúcar e no processo de sua industrialização.

O inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002, citado e transcrito anteriormente, prevê o desconto de créditos sobre os custos dos bens e serviços utilizados como insumos no processo produtivo da pessoa jurídica; já o inciso II do § 2º, desse mesmo artigo, veda o desconto de créditos sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Assim, de conformidade com os referidos dispositivos legais e levando-se em conta o conceito de insumos, para efeito de desconto da contribuição, dada pelo STJ no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR e, ainda, as atividades econômicas desenvolvida pelo contribuinte, a glosa dos créditos sobre os custos com: a) combustíveis utilizados na produção da cana-de-açúcar; e, b) tratamento de esgoto na industrialização da cana-de-açúcar para a produção de açúcar e outros produtos derivados, com exceção do álcool carburante, deve ser revertida.

Os custos com a produção de álcool carburante não geram créditos pelo fato de este produto estar sujeito ao regime cumulativo da contribuição.

Já em relação ao desconto dos créditos sobre defensivos agrícolas, a glosa deve ser mantida, em face do disposto no inciso II do § 2º do art. 3º, da Lei n.º 10.637/2002, citados e transcritos anteriormente, tendo em vista que nas suas aquisições não houve incidência nem pagamento da contribuição.

A Lei n.º 10.925/2004, reduziu a 0 (zero) as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes nas operações de vendas dos referidos insumos, a partir de 1º de agosto de 2004, assim dispendo:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto n.º 5.630, de 2005)

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;

III - sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei n.º 10.711, de 5 de agosto de 2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;

IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI;

Quanto aos produtos químicos, em seu recurso voluntário, a recorrente não os identificou nem informou suas naturezas, assim como não demonstrou suas essencialidades e relevâncias no seu processo produtivo, inexistindo fundamento legal para a reversão da glosa dos créditos sobre estes produtos.

Assim, não tendo sido identificadas nem demonstradas sua essencialidade e relevância no processo produtivo, não há como enquadrá-los como insumos, seja nos termos do inciso II do art. 3º, da Lei n.º 10.637/2002, seja na definição do STJ no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR.

Dessa forma, em relação a este item 1, deve ser revertida apenas e tão somente glosa dos créditos descontados sobre os custos/despesas incorridos com: a) combustíveis utilizados na produção da cana-de-açúcar; e, b) tratamento de esgoto vinculado à sua industrialização.

2) Fretes no transporte de cana própria

Os custos/despesas incorridos com a contratação de fretes com terceiros (pessoas jurídicas), utilizados para o transporte da cana-de-açúcar da lavoura até a usina/indústria, integram o custo da matéria-prima dos produtos industrializados e vendidos e, portanto, dão direito ao desconto de créditos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002.

Ressaltamos ainda que, no presente caso, tais custos/despesas também se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR.

Assim, a glosa dos créditos descontados sobre os custos/despesas incorridos com fretes para o transporte de cana-de-açúcar utilizada na produção de açúcar e outros derivados, com exceção do álcool carburante, deve ser revertida.

3) depreciação de bens do ativo imobilizado

A recorrente defende a reversão das glosas dos créditos sobre os encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, sob os argumentos de que todos os bens são utilizados no seu processo produtivo e que, independentemente, terem sido adquiridos antes ou depois de 30/04/2004, faz jus aos créditos.

O direito de descontar créditos da contribuição sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, utilizados no processo de produção dos bens fabricados e vendidos, foi inicialmente previsto no inciso VI do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, c/c o disposto no inciso III do § 2º, deste mesmo artigo, todos transcritos anteriormente, sem quaisquer condições.

Posteriormente, em 30/04/2004, foi aprovada e publicada a Lei nº 10.865/2004, dispondo sobre o PIS/Pasep e sobre a Cofins, vedando o desconto de créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, adquiridos até 30/04/2004, assim dispondo:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

(...).

No entanto, em decisão recentíssima, no RE nº 599.316/SC, transitada em julgado em 20/04/2021, com repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que inconstitucional o art. 31, caput, dessa lei, conforme ementa reproduzida a seguir:

PIS – COFINS – ATIVO IMOBILIZADO – CREDITAMENTO – LIMITAÇÃO – LEI Nº 10.865/2004. Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento do PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. LIMITAÇÃO TEMPORAL. ART. 31 DA LEI Nº 10.865/04. INCONSTITUCIONALIDADE.

A limitação temporal do aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições de bens para o ativo imobilizado realizadas até 30 de abril de 2004, no regime não-cumulativo do PIS e COFINS, ofende os princípios constitucionais do direito adquirido, da irretroatividade da lei tributária, da segurança jurídica e da não-surpresa.

Declarada a inconstitucionalidade o art. 31 da Lei nº 10.865/05 pela Corte Especial deste Tribunal.

Assim, por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adota-se, essa decisão do STF para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção dos bens destinados a venda, discriminados no demonstrativo denominado “**PLANILHA DE GLOSA DEPRECIÇÃO**” às fls. 55/56.

Assim sendo, reconhecemos o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os custos/despesas incorridos com: 1) combustíveis utilizados na produção da cana-de-açúcar utilizada na produção dos bens destinados a venda, com exceção do álcool carburante; 2) tratamento de esgoto vinculados ao processo produtivo dos bens destinados à venda, com exceção do álcool carburante; 3) fretes no transporte da cana-de-açúcar da lavoura até a usina/indústria, com exceção dos vinculados à produção do álcool carburante; e, 4) encargos de depreciação dos bens utilizados na produção dos bens destinados a venda, com exceção do álcool carburante, discriminados na planilha às fls. 55/56.

Em face do exposto, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntario nos termos deste voto.

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes