



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10840.904911/2011-31
ACÓRDÃO	3001-003.235 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TEREOS AÇÚCAR E ENERGIA BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

APURAÇÃO DO FATO GERADOR E DA EXTENSÃO DO CRÉDITO DO CONTRIBUINTE. AMOSTRAGEM SE REVELA USUAL E NÃO MACULA O LANÇAMENTO. USUABILIDADE.

Não é nulo o lançamento em razão de ele ter realizado a fiscalização por amostragem, eis que o ato administrativo só é nulo se lavrado por pessoas incompetentes ou com preterição do direito de defesa.

Não há necessidade de colher todas as provas para dar segurança para as partes.

Princípio da praticabilidade. Consiste em um conjunto de técnicas que viabiliza a adequada execução dos atos dentro do ordenamento jurídico, considerando que o Estado, no desempenho de suas funções se resguarda de mecanismos que possibilitem o adequado atendimento de seus fins.

PRODUTOS QUÍMICOS. TRATAMENTO DE ÁGUA. EMPRESA PRODUTORA DE ALIMENTOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É possível a apuração de créditos na aquisição de produtos químicos, utilizados na limpeza de equipamentos e tratamento de água das caldeiras, levando-se em conta o conceito de insumos, para efeito de desconto da contribuição, dada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e, ainda, as atividades econômicas desenvolvida pelo contribuinte.

INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de aquisições sujeitas à alíquota "0" (zero), ainda que se trate de produto com incidência monofásica, não é cabível o crédito da contribuição em conformidade com a vedação disposta no II, do § 2º do art. 3º, do Lei nº 10.833/2003. A incidência monofásica não se compatibiliza com a técnica do creditamento.

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

Por força do disposto no disposto no artigo 99 do Anexo, 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.

CRÉDITOS APURADOS SOBRE AS DESPESAS DE DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS. DETERMINAÇÃO LEGAL DA QUESTÃO TEMPORAL. NECESSIDADE. NÃO DEMONSTRAÇÃO DA AQUISIÇÃO. INDEFERIMENTO DO CRÉDITO.

As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da COFINS, 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. Conforme alterações promovidas à Lei nº 10.637/02 inciso vi, do artigo 3º, Lei nº 10.833/2003 (artigo 3º, § 21) pelo artigo 43 da Lei nº 11.196/2005, a partir de 01/12/2005.

Tempus Regit Actun: Esse princípio refere-se ao momento em que uma norma legal deve ser aplicada a um determinado ato jurídico.

Não deve permanecer na glosa as despesas de depreciação registradas em sua contabilidade os bens constantes de seu ativo imobilizado, tendo sido demonstrado a descrição do bem, número da nota fiscal, data do início da depreciação, valor do bem e valor da depreciação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de apuração incorreta do fato gerador e, no mérito, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre aquisições de mercadorias diversas utilizadas na limpeza de equipamentos e tratamento de água das caldeiras; e sobre a depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados na fase agrícola da produção da recorrente. Vencidos os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa (relator), Daniel Moreno Castillo, e Larissa Cassia Favaro Boldrin, que davam provimento total ao Recurso Voluntário. Designada para redigir o Voto Vencedor, a Conselheira Francisca Elizabeth Barreto.

Assinado Digitalmente

Wilson Antonio de Souza Correa – Relator

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto – Presidente/Redatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel (substituto[a] integral), Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Francisca Elizabeth Barreto (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Bernardo Costa Prates Santos, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Fabio Kirzner Ejchel

RELATÓRIO

Por bem relatado o Relatório elaborado pela DRJ de origem, onde nos informa com clareza e objetividade, o adoto até seu julgamento, sendo ele assim:

Relatório

A contribuinte acima qualificada apresentou Pedido de Ressarcimento – PER de crédito de Cofins com incidência não-cumulativa (exportação) no montante de R\$ 585.946,56, relativo ao 4º trimestre de 2007, com posterior encaminhamento de Declaração(ões) de Compensação – Dcomp relativa(s) ao mesmo crédito.

Os documentos tiveram tratamento eletrônico, com intervenção do Serviço de Fiscalização – Sefis da DRF/Ribeirão Preto-SP, que procedeu a auditoria para verificação quanto à procedência dos créditos de não-cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins (período compreendido entre abril e dezembro de 2007). O resultado dessa auditoria consta no Relatório da Ação Fiscal (fls. 61 a 99) relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 08.1.09.00-2012-00145-4.

De acordo com o RAF, a fiscalização procedeu a verificações por amostragem dos valores dos custos e despesas sobre os quais a contribuinte descontou créditos de Cofins, bem como das receitas sujeitas à contribuição, das deduções obrigatórias e das exportações efetuadas, a partir da análise dos livros e documentos fiscais e contábeis fornecidos pela contribuinte.

Ainda segundo o RAF, a contribuinte apresentou, em resposta às intimações fiscais, planilhas relativas aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2007,

contendo dados relativos aos custos e despesas e às receitas auferidas, inclusive de exportação de produtos. Foram também apresentados documentos correspondentes às memórias de cálculo utilizadas para a apuração dos saldos credores da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativos e dos valores mensais apurados pela sistemática da cumulatividade (receitas de álcool carburante), além de documentos relacionados às exportações efetuadas e de outros documentos e informações solicitados pelo fisco.

Com base nos documentos apresentados, a fiscalização elaborou diversas planilhas (Demonstrativos juntados ao auto de infração), a partir das verificações efetuadas, conforme se segue:

**DAS DIVERGÊNCIAS APURADAS NAS VERIFICAÇÕES FISCAIS
EFETUADAS:**

1 – QUANTO AO VALOR DO SALDO CREDOR SOLICITADO PELA EMPRESA:

Da a análise dos documentos e livros fiscais e contábeis apresentados pela contribuinte, a fiscalização identificou irregularidades na apuração efetuada pela empresa em suas memórias de cálculo, segundo as quais o crédito do período corresponde a R\$ 585.946,56, dividido em R\$ 334.609,20, R\$ 158.183,41 e R\$ 93.153,95, nos meses de outubro, novembro e dezembro, respectivamente.

2 – QUANTO AOS VALORES DOS CRÉDITOS DESCONTADOS PELA EMPRESA:

2.1 – Créditos calculados sobre os valores de bens não incluídos no conceito de insumos utilizados no processo produtivo da empresa e de aquisições de mercadorias não consideradas como insumos, pela legislação vigente, para a fabricação ou produção de bens destinados à venda:

2.1.1 – Bens utilizados na limpeza de equipamentos, tratamento de água e no cultivo e transporte de cana-de-açúcar:

A fiscalização constatou que a contribuinte descontou créditos sobre os valores de aquisições de bens utilizados na limpeza de equipamentos, tratamento de água das caldeiras e das torres de resfriamento, que, segundo o entendimento do fisco, não estão incluídos entre os créditos previstos na legislação vigente. De acordo com a interpretação de fiscalização, os bens passíveis de desconto de crédito na apuração das contribuições não cumulativas de PIS e Cofins são aqueles utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive os combustíveis e lubrificantes, que tenham sofrido 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.

2.1.1.2 – Combustíveis utilizados no plantio e transporte da cana-de-açúcar:

A fiscalização constatou que a contribuinte descontou créditos sobre os valores de combustíveis adquiridos no período e intimou-a a esclarecer em

que momento o fase do processo industrial esses combustíveis teriam sido utilizados. Mediante a resposta da contribuinte de que os combustíveis foram consumidos por tratores, máquinas agrícolas e caminhões que transportaram a cana-de-açúcar, a fiscalização glosou os respectivos créditos, por entender que somente poderiam ser descontados se a empresa efetivamente produzisse e vendesse o “produto” cana-de-açúcar e não no presente caso, em que a cana-de-açúcar constitui insumo para a sua produção. A fiscalização salienta ainda que, além do combustível, no presente caso, não ser insumo da produção de açúcar e álcool, a contribuinte também estava impedida de se creditar de tais aquisições, em função de o óleo diesel ter sido adquirido com alíquota 0 (zero) no período fiscalizado, por força do disposto no art. 42, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-38.

2.1.1.3 – Conclusão sobre a não possibilidade de desconto de créditos sobre as mercadorias utilizadas na limpeza de equipamentos, tratamento de água e no cultivo e transporte de cana-de-açúcar:

Concluiu a fiscalização que, sendo a contribuinte produtora e vendedora de açúcar, álcool, óleo fúsel, etc, os insumos relacionados à limpeza de equipamento, tratamento de água e óleo diesel (“custo agrícola” na produção da cana-de-açúcar) não podem ser considerados como créditos, uma vez que não foram utilizados diretamente na fabricação ou produção dos produtos vendidos. Sendo assim, por falta de previsão legal, os respectivos créditos foram glosados, conforme “Demonstrativo de Apuração dos Créditos (Saldo Mensal) do PIS e da Cofins - Incidência não-cumulativa”.

2.1.2 – Utilização do percentual não-cumulativo em relação à aquisição de insumos utilizados exclusivamente na produção de álcool pela empresa:

A fiscalização verificou que, com relação aos insumos utilizados exclusivamente na produção de álcool, a empresa utilizou incorretamente o percentual da não-cumulatividade, como se esses insumos fossem utilizados na produção de açúcar e álcool. Sendo assim, a fiscalização recalculou esse percentual, considerando a relação das receitas das vendas do álcool para outros fins (incidência não-cumulativa) e do álcool carburante (incidência cumulativa) para a receita bruta total.

2.1.3 – Planilha de insumos apresentadas pela contribuinte com os valores considerados pela empresa e os valores glosados pelo fisco:

Neste item, a fiscalização insere planilha contendo os valores dos insumos utilizados pela contribuinte em sua apuração e os valores glosados pelo fisco, com base nas descrições contidas nos itens anteriores. Esclarece, ainda: que as despesas com combustíveis utilizados no cultivo e transporte da cana-de-açúcar foram glosadas integralmente e não constam da planilha ora inserida; e que, em relação aos insumos utilizados exclusivamente na

produção de álcool, foi considerado o percentual da não cumulatividade recalculado conforme item anterior.

2.2 – Fretes/Serviços

2.2.1 – Valores de "Frete Transporte de Cana (Safra)" e "Serviço de Carregamento de Cana" inseridos na apuração da contribuinte:

No que diz respeito ao transporte da cana-de-açúcar utilizada como matéria-prima na produção da contribuinte, a fiscalização admite a utilização de créditos, desde que a cana-de-açúcar tenha sido adquirida de terceiros, já que o frete integra o custo de aquisição do insumo, mas não para a que for produzida pela própria contribuinte. Sendo assim, não tendo a contribuinte conseguido identificar os valores dos fretes pagos no transporte de cana própria e de terceiros, a fiscalização procedeu à determinação dos valores dos créditos através de rateio, com base nos percentuais fornecidos pela própria contribuinte em relação aos valores de fretes e serviços de carregamento pagos a cada mês.

Os valores constam do “Demonstrativo de Apuração dos Créditos (Saldo Mensal) do PIS e da Cofins - Incidência não-cumulativa”, destacando a fiscalização que tais valores não podem ser utilizados para fins de ressarcimento.

2.2.2 – Serviços e Valores de fretes referentes a transporte de produtos não considerados "insumos" pela legislação:

A fiscalização glosou os créditos sobre os valores de "transporte de corretivo de solo gesso" e "serviço de aplicação aérea/serviço", por não serem considerados insumos.

2.2.3 – Planilha contendo os valores dos fretes de transporte de cana e insumos e/ou serviços utilizados pela contribuinte em sua apuração e os valores considerados pela fiscalização:

A fiscalização relaciona nesse item os valores totais dos fretes inseridos pela contribuinte em sua apuração e aqueles considerados pelo fisco como passíveis de crédito na apuração do PIS e da Cofins, os quais foram transferidos para o “Demonstrativo de Apuração dos Créditos (Saldo Mensal) do PIS e da Cofins - Incidência não-cumulativa”.

2.3 – Créditos apurados sobre as Despesas de Depreciação:

Segundo o TVF, a contribuinte foi intimada a apresentar informações sobre bens constantes de seu ativo imobilizado. Em resposta à intimação efetuada pelo fisco, a contribuinte apresentou planilhas contendo informações sobre esses bens e, posteriormente, relatório contendo informações sobre a utilização dos bens. A partir das informações prestadas, verificou-se que a contribuinte inseriu em sua apuração créditos sobre despesas de depreciação, apurados sobre máquinas e

equipamentos não utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

DA APURAÇÃO FISCAL (MONTANTE DO SALDO CREDOR PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO)

Em função das divergências apuradas, a fiscalização reajustou os valores apurados pela empresa e calculou os novos valores das contribuições devidas e dos créditos relativos ao mercado externo passíveis de compensação, conforme “Demonstrativo de Apuração da Relação Percentual entre a Receita Bruta Sujeita à Incidência não-cumulativa e a Receita Bruta Total e da Proporcionalidade entre Mercado Interno e Externo” e “Demonstrativo de Apuração dos Créditos (Saldo Mensal) do PIS e da Cofins - Incidência não-cumulativa”, constatando-se que a empresa possui saldo credor passível de ressarcimento no trimestre equivalente a R\$ 318.539,38.

DA CIÊNCIA

Com base no Relatório de Ação Fiscal (RAF) emitido, o Serviço de Orientação e Análise Tributária – Seort da DRF/Ribeirão Preto-SP emitiu o Despacho Decisório à fl. 49, do qual a contribuinte tomou ciência – juntamente com o RAF – em 19/07/2012 (AR à fl. 102). De acordo com o referido Despacho Decisório, a(s) compensação(ões) declarada(s) foi(ram) parcialmente homologada(s).

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE APRESENTADA

Em 13/08/2012, foi protocolizada a manifestação de inconformidade de fls. 103 a 126, em que a contribuinte apresenta suas alegações, conforme a seguir sintetizadas.

1 – DAS NULIDADES DO LANÇAMENTO

Aduz a contribuinte que a decisão ora impugnada se encontra eivada de vícios formais, que maculam a sua validade e o próprio ato de constituição do crédito tributário em questão.

1.1 – DA INCORRETA APURAÇÃO DO FATO GERADOR:

A manifestante invoca os arts. 142 e 113 do CTN, em respaldo ao seu entendimento de que não se pode admitir a constituição de crédito tributário (lançamento) por simples amostragem, pelo fato de a obrigação tributária decorrer do fato gerador integralmente apurado e comprovado e não da mera especulação da autoridade fiscal.

Alega que, na apuração do crédito por amostragem, a autoridade fiscal deixou de colher todos os elementos suficientes e necessários à comprovação da ocorrência do fato gerador, utilizando apenas os documentos escolhidos por critério subjetivo, ignorando a norma que estabelece que deve colher todas as provas dos fatos que justificam o ato administrativo de constituição do crédito tributário.

Cita doutrina a respeito do dever do fisco de provar a ocorrência da situação jurídica tributária, bem como jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da DRJ/São Paulo, no mesmo sentido.

DO DIREITO

1 – DA IMPROCEDÊNCIA DAS GLOSAS DE CRÉDITOS EFETUADAS:

1.1 – Da Indevida Glosa dos Créditos sobre aquisição de Insumos – Bens utilizados no Cultivo e Transporte da Cana-de-açúcar:

A contribuinte contesta o conceito de insumos utilizado pela autoridade fiscal, alegando que se trata do conceito utilizado na apuração do IPI ou do ICMS, quando o conceito a ser utilizado na apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins é diferente. Segundo entende, a aplicação direta no processo de fabricação e as alterações nas propriedades físicas e/ou químicas não constituem elementos para a formação do conceito de insumo. A prova disso seria a permissão do desconto de créditos em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa” ou em relação a “edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária”, o que não se dá na apuração do IPI e/ou do ICMS. Defende que, na apuração do PIS e da Cofins o método utilizado é o “indireto subtrativo”, enquanto na apuração do IPI e do ICMS é o método “imposto contra imposto”.

Acrescenta que a fiscalização desconsiderou completamente como créditos insumos essenciais para a execução de suas atividades-fim, cuja aquisição fora devidamente comprovada e escriturada, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes, citando ainda decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, e concluindo que tais glosas devem ser canceladas.

1.1.1 – Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Mercadorias Diversas Utilizadas no Plantio da Cana-de-açúcar:

Aduz ser improcedente a glosa de bens utilizados no plantio de cana-de-açúcar, tais como adubo, herbicida, uréia, nitrato, entre outros, em decorrência do equívoco em relação ao conceito de insumo adotado pela fiscalização.

Alega que não se trata de empresa apenas industrial, mas agroindustrial do ramo canavieiro, cujo objeto consiste, em síntese, na plantação de cana-de-açúcar (cultivo), colheita, processamento e produção (industrialização) de açúcar e álcool, derivado da cana-de-açúcar. Sendo assim, sendo os bens utilizados pela empresa no plantio e cultivo da cana-de-açúcar, constituem-se como insumos no seu processo produtivo.

1.1.2 – Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Combustíveis Utilizadas no Plantio e Transporte da Cana-de-açúcar:

Pelo mesmo motivo alegado no item anterior, aduz a contribuinte que os créditos calculados sobre a aquisição de combustíveis devem ser aceitos.

Alega que trata-se de óleo diesel utilizado como combustível das máquinas e equipamentos (veículos e implementos agrícolas), desde o plantio até o carregamento nos veículos que transportam o açúcar e álcool produzidos. Assim, constitui insumo, uma vez que é utilizado nas atividades contempladas no objeto social da empresa, que inclui o cultivo e a colheita da cana-de-açúcar.

Acrescenta que o inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 prevê a utilização de créditos dos insumos utilizados na fabricação de produtos destinados a venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, sendo que somente os combustíveis não associados à produção não seriam passíveis de crédito, o que não ocorre no caso da indústria do ramo sucroalcooleiro, já que não há outra utilização do óleo diesel senão como insumo diretamente relacionado com a produção.

1.2 – Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Mercadorias e Serviços não Aplicados Diretamente no Sistema Produtivo da Empresa:

Também aqui, a manifestante atribui a glosa de créditos ao equívoco da fiscalização em relação ao conceito de insumo adotado para fins da apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins.

A seguir, relaciona os itens glosados, explicando resumidamente a sua utilização, conforme se segue:

- (i) hipoclorito de cálcio: atua no processo de tratamento de esgoto; é um agente sanitizante que tem como objetivo promover a proteção da água contra algas, microorganismos que podem causar doenças e oxidar matéria orgânica; tem a mesma finalidade que o cloro líquido, porém é vendido em pastilhas;
- (ii) fosfato: utilizado nas caldeiras, na geração de vapor; é adicionado à água de caldeiras para evitar incrustações devidas a cálcio e magnésio;
- (iii) eletrodo: é aplicado nos rolos de moenda durante a safra e é especialmente indicado para recuperação de moendas, depositando metal duro nos frisos do cilindro em movimento, aumentando o seu poder de pega e arraste e, conseqüentemente, sua produtividade e vida útil;
- (iv) calcário: produto utilizado para corrigir a acidez do solo.

1.3 – Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Serviço de Transporte – Fretes:

A contribuinte argumenta que, tratando-se de empresa agroindustrial do ramo canavieiro, cujo objetivo social inclui o processamento e produção (industrialização) de açúcar e álcool, derivados na cana-de-açúcar, o serviço de transporte na aquisição da cana-de-açúcar de terceiros e na operação de venda está intimamente ligado à sua atividade, sendo essencial, seja como insumo, seja na operação de venda.

Observa que não é possível acostar todas as cópias de conhecimento de transporte e que se a recorrente somente adquire frete para escoamento da produção ou como um insumo fundamental da indústria sucroalcooleira, é evidente que a mera prova de sua aquisição é suficiente para admissão do crédito em sua integralidade, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Acrescenta que o direito ao crédito decorre de todo o conjunto necessário para a produção do produto, e não somente as despesas com fretes de aquisição de insumo de terceiros e para venda do produto, concluindo que o posicionamento adotado pelo fisco distorce a intenção do legislador.

1.4 – Da Glosa dos Créditos sobre Depreciação de Máquinas e Equipamentos:

A manifestante alega ser indevida a glosa dos créditos sobre a depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos após 01/05/2004, efetuada sob o argumento de que os equipamentos listados não fazem parte do processo produtivo da empresa.

Reafirma seu entendimento de que o direito ao crédito decorre de todo o conjunto necessário para a produção do produto, ressaltando que se tais equipamentos não existissem o processo produtivo da empresa estaria prejudicado.

Cita novamente julgado do TRF4 a respeito do paralelo entre o regime não-cumulativo do PIS/Cofins e o do IPI/ICMS, concluindo que resta infundada a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

DO PEDIDO

Diante das alegações apresentadas, requer a manifestante que seja reconhecido em sua integralidade o direito creditório pleiteado e, por consequência, homologadas as compensações.

É o relatório.

Em sessão realizada no dia 11 de dezembro de 2014 a 1ª Turma da DRJ /BH exarou o Acórdão sob nº 02-62.870, onde, por unanimidade de votos julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo as glosas no Pedido de Ressarcimento relativo ao 4º trimestre de 2007.

Por meio do TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM a Recorrente tomou conhecimento do Acórdão supramencionado, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 22/12/2014, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72.

O documento havia sido depositado no mesmo dia em sua Caixa Postal.

No Termo de Solicitação de Juntada, consta que o RV foi juntado somente no dia 28/01/2015, o que o tornaria intempestivo. Entretanto, na primeira folha do remédio recursivo

há carimbo de protocolo no dia 21 de janeiro de 2015, o que o torna tempestivo. Portanto, desde já, na dúvida, por ser a interpretação mais benéfica acolho a data do dia 21/01/2015.

Nele constam as seguintes razões recursivas:

- Fatos;
- Preliminar:
 1. Da incorreta apuração do fato gerador e da extensão do crédito do contribuinte.
- Mérito:
 - a. Da conceituação de insumo para a apuração dos créditos de PIS/COFINS não cumulativos;
 - b. Da glosa dos créditos sobre depreciação de máquinas e equipamentos;
- Pedido.

Apresentou a Recorrente, Laudo Pericial e Razões Finais.

Foi a mim distribuído por sorteio eletrônico.

Eis a síntese dos fatos.

Passo ao voto.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa, **Relator**.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e acode aos demais requisitos formais de admissibilidade, sendo que dele conheço.

3. Preliminar.

3.1. Da incorreta apuração do fato gerador e da extensão do crédito do contribuinte.

Disse na peça inicial de defesa que a ação fiscal é nula em razão de ela ter realizado a fiscalização por amostragem, sendo que a DRJ reprovou tal alegação, sob argumento de que é

nula o ato administrativo se lavrado por pessoas incompetentes ou com preterição do direito de defesa, sendo que nenhuma das hipóteses ocorreu no caso em tela.

Para a Recorrente, tal argumento é frágil em razão de contrariar todas as normas do Ordenamento Jurídico, pois, primordialmente há de considerar a conceituação de ato jurídico nulo, onde sendo aquele que contém quaisquer vícios graves e insanáveis no que tange à sua forma e/ou conteúdo ou que violem a ordem jurídica.

Ademais, prossegue, o artigo 142 do CTN reza que ‘a constituição do crédito tributário está condicionada à correta e completa verificação e apuração do fato gerador da respectiva obrigação tributária, sob pena de responsabilidade funcional’.

Então, para ela, admitir a constituição de crédito tributário por amostragem é uma afronta a própria obrigação tributária que decorre do fato gerador, que deve ser integralmente apurado e comprovado, não permitindo o critério subjetivo, adotado pela Fiscalização.

Insiste que a necessidade de colher todas as provas têm como objeto dar segurança para as partes, evitando a cobrança arbitrária de tributos. Traz jurisprudência do assunto no afã de ver sua tese de requerimento de nulidade do ato administrativo que glosou parte do seu crédito.

A nulidade pretendida não merece acolhida, primeiro que coaduno com o pensar da DRJ e, portanto, transcrevo-a como uma das razões de decidir.

PRELIMINARMENTE – DAS NULIDADES DO LANÇAMENTO

Sobre a declaração de nulidade do lançamento fiscal requerida pela reclamante, primeiramente, é preciso esclarecer que os créditos tributários envolvidos foram constituídos mediante a confissão de dívida da contribuinte, que se deu com a entrega de suas Declarações de Compensação – Dcomp, nos termos do § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996, e não mediante lançamento, conforme menciona a reclamante.

A fiscalização procedeu a diversas glosas de créditos utilizados pela contribuinte para compensar créditos tributários, o que gerou a cobrança desses débitos indevidamente compensados.

Ainda sobre a nulidade do ato, suscitada pela reclamante, importa esclarecer que, para que seja caracterizada, há que se observar alguma das situações arroladas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal - PAF, que sobre a matéria dispõe, verbis:

"Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)."

Observa-se, de plano, que o ato contestado não se enquadra no inciso I nem na parte inicial do inciso II do art. 59 do PAF, vez que proferido por autoridade com competência legal para fazê-lo, qual seja, a autoridade fiscal identificada por nome, assinatura e número de matrícula funcional. No que se refere à hipótese prevista na parte final do inciso II – a preterição do direito de defesa –, também está descartada, visto que a contribuinte produziu defesa que demonstra o pleno conhecimento em relação às razões que levaram à não homologação da compensação pretendida.

Disso se depreende que, não tendo ocorrido nenhuma das situações previstas nos dispositivos citados, não há que se falar em nulidade, no presente caso. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no procedimento fiscal não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio (art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Sob essa ótica, as alegações de nulidade, assim como as demais, serão analisadas de forma mais aprofundada no curso deste voto, possibilitando que sejam sanadas eventuais incorreções que possam ter ocorrido na ação fiscalizatória e na emissão do despacho decisório ora combatido.

1 – DA INCORRETA APURAÇÃO DO FATO GERADOR:

Na manifestação de inconformidade alega a contribuinte a nulidade do despacho decisório causada pelo método de trabalho adotado pela auditoria. de verificações de documentos e registros por amostragem. Isso violaria a norma que estabelece que deve colher todas as provas dos fatos que justificam o ato administrativo de constituição do crédito tributário.

Cabe lembrar que é usual nas auditorias efetuadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil a utilização da amostragem, ou seja, a verificação de apenas uma parcela das provas, considerada suficiente para o que se quer provar.

Trata-se, pois, de critério do auditor fiscal, que é livre para fundamentar seu trabalho com os elementos que achar suficientes para tal. A auditoria fiscal pode ser realizada por meio de provas seletivas e amostragens em razão da complexidade e volume das operações a serem analisadas, cabendo ao Auditor Fiscal determinar a amplitude dos exames necessários à identificação ou não de possíveis ilícitos, e à obtenção das provas pertinentes.

Destarte, embora a fiscalização não tenha auditado todas as operações da contribuinte, não há que se cogitar em especulação nem de fatos nem de cálculos, posto que os valores e os documentos tidos como prova, foram trazidos aos autos pela própria contribuinte, inclusive os registros de escrituração contábil e fiscal, à luz de fatos concretos.

No mais, a contribuinte deveria ter trazido aos autos os elementos de prova que, a seu juízo, infirmasse a realidade que deixou de ser observada. A simples menção

de violação da norma pela utilização do critério de amostragem, sem qualquer prova dos eventuais danos por isso causados, não enseja a nulidade do despacho decisório combatido.

Sobre a alegação de que a contribuinte teria exportado açúcar no mês de dezembro, destaque-se primeiramente que os documentos acostados aos autos se referem ao mês de novembro de 2006. Ademais, não procede a alegação em relação à afirmativa da autoridade fiscal de que no mês de dezembro de 2006 a contribuinte apenas efetuou compra no mercado interno e exportação de álcool carburante. Da leitura do RAF, verifica-se que ao fazer tal afirmativa, a fiscalização estava se referindo apenas aos créditos relacionados ao transporte de álcool, o que não implica na não aceitação de outros créditos relacionados a outros itens, inclusive à venda de açúcar, o que pode ser confirmado pela própria planilha elaborada pelo fisco, onde consta o valor do crédito relativo às vendas de açúcar no mercado externo.

Portanto, no que tange à apuração do fato gerador, não se vislumbra qualquer irregularidade que pudesse ensejar a nulidade ou revisão dos atos praticados.

E, complementando, socorro-me ao princípio da praticabilidade, em que pese o fato de reger o ordenamento jurídico brasileiro, sendo geral e difuso, ele usualmente não é levado às testilhas, talvez por não apresentar formulação escrita, nem mesmo no ordenamento jurídico alemão, sua origem.

Mas, fato é que ele implica em um conjunto de técnicas que viabiliza a adequada execução dos atos dentro do ordenamento jurídico, considerando que o Estado, no desempenho de suas funções se resguarda de mecanismos que possibilitem o adequado atendimento de seus fins. Em outras palavras, procura ele viabilizar a execução simples das leis, de forma celeri, confiável e ágil.

No Executivo, plagiando aos ensinamentos do Direito Administrativo, deve os atos administrativos serem dotados de presunção de legitimidade, imperatividade e autoexecutoriedade.

Essas características facilitam a 'praticabilidade' do exercício da função administrativa do Estado. E, no caso em tela, diante desse princípio, visando a execução do seu trabalho é que se tornou praxe a fiscalização por amostragem.

Sem tal instrumento, amostragem, não seria possível e praticamente impraticável o exercício da função administrativa/fiscal.

Portanto, rejeito a preliminar.

4. Mérito.

4.1. Da conceituação de insumo para apuração dos créditos de PIS/COFINS não cumulativos.

Com razão, alega a Recorrente que o ponto nodal da questão é a definição de insumos para apuração dos créditos de PIS e COFINS não cumulativa.

Diz que a decisão anatematizada considera que insumos são os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda. E, no caso dos bens é necessário que sejam consumidos ou sofram desgastes, danos ou perdas de propriedades físicas ou químicas em função da ação direta do exercício sobre o serviço na produção.

Por essa definição, segundo a Recorrente, foi que ela entendeu que os créditos decorrentes de bens e mercadorias utilizados no plantio, cultivo e transporte da cana-de-açúcar, fretes, e mercadorias utilizados indiretamente no processo produtivo da empresa não dão direito ao crédito perquirido. E foi por isso que originou as glosas.

Já sua tese defensiva é exatamente oposta, e analisa que a razão é porque o entendimento da Decisão é equivocado, já que ele é aplicável ao IPI, cuja técnica de não cumulatividade é distinta da do PIS e da COFINS.

Segundo a Recorrente a apuração não cumulativa da exação em testilha, o conceito de insumo é, nem a aplicação direta no processo de fabricação, nem as alterações nas propriedades físicas e ou químicas são os únicos elementos que servem para a formação do conceito de insumo na apuração não-cumulativa do PIS/COFINS. E, essa definição, tem como fundamento o inciso II, do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 que prevê a possibilidade de que do valor devido de contribuição se desconte créditos calculados em relação a 'bens e serviços que foram utilizados como insumos na prestação de serviço e na produção de bens destinados à venda.

Diz que o conceito de produção é maior do que o de industrialização, remetendo às etapas necessárias para a própria fabricação, ou consumo final.

Traz doutrina, mormente para atacar a decisão recorrida, pois inconcebível é considerar o plantio/cultivo e a produção do açúcar e da cana serem etapas distintas que não se confundem.

Portanto, contínua, é admissível que o contribuinte repasse para o preço final de seu produto todas as despesas e custos por eles incorridos.

Aponta também jurisprudência judicial que corrobora com sua tese.

Concluindo suas ilações, sustenta: “.. quanto ao argumento de que os insumos e combustíveis não gerariam créditos, ainda admitidos como insumos, por sujeitarem-se à alíquota zero na entrada, não deve prosperar, porque esta restrição afronta o princípio da não cumulatividade, já que os produtos integram o custo do produto final, que será tributado à alíquota integral das contribuições.”

Feitas essas considerações, requer a exclusão da glosa dos créditos pleiteados decorrentes de bens e mercadorias utilizadas no processo produtivo da Recorrente, que envolvem o plantio da cana e sua industrialização.

Sendo que assiste razão à Recorrente, onde somente deverão ser mantidas as glosas de produtos e serviços que, direta ou indiretamente, não fazem parte do processo produtivo.

4.2. Da glosa dos créditos sobre depreciação de máquinas e equipamentos.

A Recorrente requereu em sua apuração de cálculo de créditos da COFINS não/cumulativa os valores das despesas de depreciação registradas em sua contabilidade, informando posteriormente à Fiscalização, através de planilhas, informações sobre as referências da utilização dos bens constantes de seu ativo imobilizado, além do já informado, descrição do bem, número da nota fiscal, data do início da depreciação, valor do bem e valor da depreciação.

Entretanto, não havia nas planilhas apresentadas referências sobre qual a utilização dos bens. Em 19/10/2011 a contribuinte foi intimada a apresentar as referidas informações e em 18/11/2011 foram apresentadas planilhas contendo as informações solicitadas pela fiscalização.

Para a Fiscalização há duas situações a serem analisadas em relação à possibilidade de créditos sobre despesas de depreciação, quando trata das máquinas e equipamentos, devendo observar i) se o bem tem de ser adquirido a partir da data de 01/05/2004 e, ii) se as máquinas e/ou equipamentos devem ser adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Já, em relação ao conceito de edificações e benfeitorias, necessário que elas sejam realizadas em imóveis próprios ou de terceiros e utilizadas nas atividades da empresa.

Com essas considerações, realizou a glosa, pois entendeu que foram inseridos em sua apuração créditos apurados sobre despesas de depreciação relativas a equipamentos não utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Entretanto, discordo do posicionamento da Fiscalização, considerando a extensão do conceito de insumo para o creditamento de PIS/COFINS não cumulativos, dado pelo STJ, onde o direito tem origem na essencialidade e relevância para a produção do produto.

Quanto ao segundo quesito, que trata da questão temporal, ao ver desse julgador, não é que seja irrelevante a data da aquisição, como alega a Recorrente, pois o fato é regido pelo tempo, cuja lei impera na data. É o conhecido 'Tempus regit actum', ou seja, o tempo rege o ato, no sentido de que os atos jurídicos se regem pela lei da época em que ocorreram. Esse princípio refere-se ao momento em que uma norma legal deve ser aplicada a um determinado ato jurídico.

Nessa seara, ter o marco temporal o dia 01/12/05, como apontou a Fiscalização, porque a lei que dá direito ao crédito vigora desde a promulgação da Lei nº 10.637/02 em seu inciso vi, do artigo 3º .

Lei nº 10.637, de 2002:

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

(...)

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 art. 2º sobre o valor:

(...)

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

(...)

Assim, concluo que não deve permanecer na glosa as despesas de depreciação registradas em sua contabilidade os bens constantes de seu ativo imobilizado, tendo sido demonstrado a descrição do bem, número da nota fiscal, data do início da depreciação, valor do bem e valor da depreciação.

Conclusão.

Diante do exposto, conheço do recurso, rejeito a preliminar e, no mérito, dou-lhe provimento para excluir da glosa as despesas de depreciação registradas em sua contabilidade dos bens de seu ativo imobilizado.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Wilson Antonio de Souza Correa

VOTO VENCEDOR

Conselheira Francisca Elizabeth Barreto, redatora designada

O presente voto divergente, visa esclarecer os motivos pelos quais discordo parcialmente do voto do relator e as razões pelas quais dou parcial provimento ao Recurso Voluntário.

O Recurso Voluntário deve ser conhecido, uma vez que foi apresentado tempestivamente, dada a data do carimbo de recebimento pelo e-CAC.

Também acompanho a rejeição da questão preliminar suscitadas pela recorrente.

1. Mérito

1.1 Conceituação de insumos para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos.

No presente tópico a recorrente apresenta sua defesa em relação às glosas efetuadas pela fiscalização na aquisição de bens e mercadorias utilizados no plantio, cultivo e transporte de cana-de-açúcar, fretes e outras mercadorias utilizadas indiretamente no processo produtivo.

Defende que tais glosas são equivocadas e que não faz sentido o entendimento da DRJ de que se trata de etapas diferente do processo produtivo, que não se confundem.

Apresenta doutrina e jurisprudência sobre os motivos pelos quais os gastos da etapa agrícola devem ser considerados como “insumo do insumo”, já que são essenciais e relevantes para a sua produção de etanol, açúcar e energia.

Assim, pede a reversão completa dos créditos decorrentes de defensivos agrícolas, produtos químicos, tratamento de esgotos, bem como fretes e combustíveis usados no transporte da cana, do canavial até a usina.

Analisando a Informação Fiscal, verifica-se que, para o trimestre em questão houve glosa de alguns créditos referente a mercadorias diversas utilizadas na limpeza de equipamentos e tratamento de água das caldeiras; combustíveis utilizados no plantio e transporte da cana-de-açúcar:

V.1.2.1.1.1 – Mercadorias Diversas utilizadas na limpeza de equipamentos e tratamento de água das caldeiras:

(...)

Interpretando os referidos mandamentos legais, concluímos que os bens, passíveis de desconto de crédito na apuração das contribuições não-cumulativas do COFINS, são aqueles utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive os combustíveis e lubrificantes, que tenham sofrido 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. Assim sendo, somente poderão ser descontados créditos sobre os bens ou serviços que forem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos fabricados pela contribuinte. Não estão incluídos aí os insumos utilizados na limpeza de equipamentos e tratamento de água, pois não estão alocados diretamente no processo produtivo da contribuinte.

V.1.2.1.1.2 – Combustíveis utilizados no plantio e transporte da cana-de-açúcar:

(...)

É importante salientar que, de acordo com a legislação apresentada, além do combustível (Óleo Diesel) não ser “insumo” relacionado com a produção do açúcar, do álcool e de outros produtos industrializados pela empresa, a

contribuinte também estava proibida de se creditar das aquisições de óleo diesel tendo em vista que:

“Da Impossibilidade de desconto de créditos sobre os valores das aquisições de Óleo Diesel tributado à alíquota zero na operação anterior”

Ao regular a possibilidade de tomada de créditos das contribuições para a COFINS não-cumulativa, o parágrafo 2º do artigo 3º da Lei nº. 10.833/03, com a redação que lhe deu a Lei nº. 10.865/04, dispõe que “não dará direito a crédito o valor 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”. Percebe-se que a norma estabeleceu a impossibilidade de desconto de crédito relativamente a bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Vale dizer: se sobre a receita gerada na operação anterior, quando da aquisição do bem ou serviço, não incidiu a COFINS (ou os bens estavam isentos ou sujeitos à alíquota zero), não há que se falar em crédito quando da incidência das contribuições sobre a receita na operação seguinte.

Verificamos que no período fiscalizado a contribuinte adquiriu óleo diesel da empresa Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga, de CNPJ 33.069.766/0020-44. A atividade desta empresa é o comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes. Ou seja, trata-se de distribuidoras de diversos produtos, dentre os quais o óleo diesel. Como as receitas de vendas de óleo diesel auferidas pelos fornecedores do produto estavam reduzidas a zero no período fiscalizado, por força do disposto no artigo 42, inciso I da Medida Provisória 2158-38, não há como admitir os créditos efetuados pela contribuinte, tendo em vista o disposto no artigo 3º, parágrafo 2º, inciso II da Lei nº. 10.833, de 2003, com a redação do artigo 21 da Lei nº. 10.865, de 2004.

(...)

A DRJ tratou do tema em três tópicos diferentes, com as seguintes conclusões:

1.1.1 – Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Mercadorias Diversas Utilizadas nº Plantio da Cana-de-açúcar:

(...)

Sobre a alegação de que a empresa teria atividade agroindustrial do ramo canavieiro, ressalte-se que a simples menção da atividade no contrato social da empresa é irrelevante para efeitos de aproveitamento dos créditos relacionados à produção da cana-de-açúcar. Para isso, necessário se faz que a contribuinte comprove que efetivamente auferiu receitas decorrentes da venda de cana-de-açúcar para terceiros, o que não se vislumbra pelos documentos acostados aos autos.

Desse modo, estão corretas as glosas aplicadas sobre dispêndios com adubo, herbicida, ureia, nitrato, entre outros, utilizados no plantio da cana-de-açúcar, por estarem fora do processo industrial.

1.1.2 – Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Combustíveis Utilizadas no Plantio e Transporte da Cana-de-açúcar:

(...)

Ressalte-se que, durante o procedimento fiscal, a contribuinte foi intimada a descrever em que momento ou fase do seu processo industrial os combustíveis adquiridos teriam sido utilizados, informando que “foram consumidos por tratores, máquinas agrícolas e caminhões que transportaram a cana-de-açúcar”. Diversamente ao que informou em resposta às intimações, a contribuinte, em sua manifestação de inconformidade, menciona que esse combustível também seria utilizado no transporte do açúcar e do álcool produzidos, mas não especifica de que forma, nem produz provas nesse sentido. Desta forma, não se extrai dos autos elementos que possam atestar que houve utilização dos combustíveis de forma diversa daquela considerada pelo fisco.

É de se registrar, ainda, que, sobre os gastos incorridos no transporte da produção da empresa (no caso, álcool e açúcar), há previsão para creditamento dos valores pagos a título de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. No entanto, não há previsão para creditamento dos gastos empregados no transporte por meios próprios, de forma que, ainda que se considerasse que os combustíveis tenham sido utilizados no transporte no álcool e da cana-de-açúcar produzidos, não poderia a contribuinte se creditar dos combustíveis utilizados pelos veículos utilizados para esse transporte.

1.2 – Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Mercadorias não Aplicadas Diretamente no Sistema Produtivo da Empresa:

(...)

Pelas descrições dos produtos que tiveram seus créditos glosados, conclui-se tratar-se de produtos químicos utilizados em máquinas e equipamentos diversos, como caldeiras, moendas, filtros, ou mesmo no tratamento de água ou esgoto.

No que diz respeito aos produtos químicos utilizados no tratamento de água e para limpeza e manutenção das máquinas e equipamentos, a fim de que possam ter uma maior produtividade e vida útil, em que pese poderem ser necessários ou até essenciais para o desempenho da citada atividade, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na produção de açúcar e álcool, não se caracterizando como insumos. Não é admissível, portanto, a apuração de créditos relativamente a esses dispêndios.

Quanto ao processo de tratamento de esgoto, em que pese poder ser necessário ou mesmo indispensável para a viabilização da atividade industrial da consulente, não pode ser considerado parte ou etapa, stricto sensu, desse mesmo processo

industrial, que, a rigor, entende-se ser concluído com a obtenção do produto industrializado final. Forçoso concluir, pois, que seria uma etapa posterior, complementar, desse processo industrial e, sendo assim, os produtos nele empregados não são aplicados ou consumidos na obtenção dos próprios produtos industrializados, não podendo se caracterizar como insumos para efeito de apuração de créditos das contribuições.

Corretas, portanto, as glosas de que trata esse item.

1.3 – Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Serviço de Transporte – Fretes:

(...)

E mais adiante, a manifestante insiste na defesa de que o direito ao crédito decorre de todo o conjunto necessário para a produção do produto, e não somente as despesas com fretes de aquisição de insumo de terceiros e para venda do produto, concluindo que o posicionamento adotado pelo fisco distorce a intenção do legislador. Neste ponto, cabe lembrar que a autoridade fiscal, ao glosar os créditos relacionados a fretes de produtos não considerados insumos e fretes da cana-de-açúcar produzida pela própria contribuinte, se limitou a cumprir os dispositivos legais e infralegais (Instruções Normativas editadas pela RFB), aos quais se encontra vinculada.

Não há, portanto, reparos a se fazer nas glosas de fretes efetuadas pelo fisco.

O Relator deu provimento total para esse item.

Pois bem. Discordo do relator e entendo que a recorrente tem razão parcial em relação a este tópico.

O CARF já possui entendimento sumulado de que os gastos com a fase agrícola permitem o crédito relativo às contribuições do PIS e COFINS não-cumulativos:

Súmula CARF nº 189

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.147; 9303-014.128; 9303-009.313

Cabe ressaltar que, de acordo com o artigo 85 do RICARF, a aplicação das Súmulas CARF são obrigatórias pelos seus membros.

No entanto, o que foi glosado no presente processo foi apenas o combustível utilizado no plantio e transporte da cana-de-açúcar e a motivação não foi o fato de tratar-se de insumo da fase agrícola, mas o fato de tal combustível não ter sido onerado pelo PIS e pela COFINS na etapa anterior.

Os artigos 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (Cofins), ambas com redação dada pela Lei nº 10.865/2004, expressamente proíbem o creditamento na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Art. 3º. (...)

§ 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.

Ademais, a sistemática do regime monofásico não se compatibiliza com a técnica de creditamento das referidas contribuições na sistemática da não-cumulatividade. Assim se manifestou o STJ, conforme se verifica no REsp 1.140.723/RS:

No mérito, não assiste razão ao recorrente. O legislador constitucional remeteu à lei a regulação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS (cf. art. 195, § 12 da CF/88), vindo a lume as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, instituindo tal regime para o PIS e a COFINS, respectivamente. Como bem explanado no aresto recorrido, a técnica do creditamento é incompatível com a incidência monofásica porque não há cumulatividade a ser evitada, razão maior da possibilidade de que o contribuinte deduza da base de cálculo destas contribuições (faturamento ou receita bruta) o valor da contribuição incidente na aquisição de bens, serviços e produtos relacionados à atividade do contribuinte. Permitir a possibilidade do creditamento destas contribuições na incidência monofásica, além de violar a lógica jurídica da adoção do direito à não-cumulatividade, implica em ofensa à isonomia e ao princípio da legalidade, que exige lei específica (cf. art. 150, § 6º da CF/88) para a concessão de qualquer benefício fiscal. E sem dúvida a permissão de creditamento de PIS e da COFINS em regime de incidência monofásica é concessão de benefício fiscal. Não podemos olvidar igualmente a existência do art. 111 do CTN, que exige interpretação literal das normas tributárias que excluam o crédito, suspendam-lhe a exigibilidade ou dispensem seu pagamento.

Assim, por falta de previsão legal para aproveitamento de tais créditos, bem como por incompatibilidade entre os regimes de apuração monofásicos e de não-cumulatividade, voto pela manutenção das glosas.

Esse também é o entendimento da Câmara Superior, como se verifica na ementa do Acórdão nº 9303-015.936 – CSRF/3ª TURMA, abaixo transcrita:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

DESpesas COM GLP E ÁLCOOL ETÍLICO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de aquisições sujeitas à alíquota "0" (zero), ainda que se trate de produto com incidência monofásica, não é cabível o crédito da contribuição em conformidade com a vedação disposta no II, do § 2º do art. 3º, do Lei nº 10.833/2003. A incidência monofásica não se compatibiliza com a técnica do creditamento.

Já no tocante aos créditos apurados na aquisição de produtos químicos, utilizados na limpeza de equipamentos e tratamento de água das caldeiras, entendo que devem ser revertidas, levando-se em conta o conceito de insumos, para efeito de desconto da contribuição, dada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e, ainda, as atividades econômicas desenvolvida pelo contribuinte.

Assim, voto pela reversão das glosas de crédito efetuadas sobre as aquisições de mercadorias diversas utilizadas na limpeza de equipamentos e tratamento de água das caldeiras, desde que estas tenham sido tributadas pelo PIS e pela COFINS.

1.2 Glosa de créditos sobre depreciação de Máquinas e Equipamentos.

A recorrente alega que as glosas sobre a depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos após 01/05/2004 é indevida e improcedente. Afirma que tais bens estão diretamente ligados à produção da recorrente.

Afirma que a data de aquisição é irrelevante e que o crédito não pode ser limitado a maio de 2004, porque a Lei 10.637/2002 já dava direito a esse crédito.

Apresenta jurisprudência e pede a reversão da glosa.

A Informação Fiscal assim dispõe sobre o tema:

Assim sendo, conclui-se que há duas situações distintas em relação à possibilidade de créditos sobre despesas de depreciação. A primeira trata das máquinas e equipamentos e, neste caso, existem duas condições a serem verificadas para que a despesa de depreciação seja passível de desconto de créditos, quais sejam:

1 - o bem tem de ser adquirido a partir da data de 01/05/2004;

2 – as máquinas e/ou equipamentos devem ser adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Com relação ao conceito de edificações e benfeitorias, bastam que sejam realizadas em imóveis próprios ou de terceiros e utilizadas nas atividades da empresa.

Analizando as planilhas apresentadas pela contribuinte, verificamos que foram inseridos em sua apuração créditos apurados sobre despesas de depreciação relativas a equipamentos não utilizados na produção de bens destinados à venda (Açúcar, Álcool, Levedura, Etc...) ou na prestação de serviços da empresa. Todos os itens apresentados referem-se a implementos agrícolas, ou seja, referem-se ao custo agrícola, são utilizados no plantio da cana de açúcar.

É apresentada planilha (fls. 97 a 98) com os itens glosados.

A DRJ assim se manifestou:

1.4 – Da Glosa dos Créditos sobre Depreciação de Máquinas e Equipamentos:

(...)

Da transcrição acima, verifica-se que, no que tange a máquinas e equipamentos, não é qualquer bem incorporado ao ativo imobilizado que gera direito à apuração de crédito das contribuições em comento, mas tão somente aquele bem adquirido para locação a terceiros, **ou para utilização diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços**. Assim, dependendo da atividade realizada pela pessoa jurídica, a aquisição de um determinado bem pode ou não gerar crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins sobre os encargos de depreciação, não bastando que ele seja necessário(a) e essencial para a sua atividade. Para isso, é preciso que o bem seja utilizado diretamente da sua produção, o que não é o caso dos bens cujos créditos foram glosados pela fiscalização. Destarte, não podem ser reconhecidos tais créditos, como requer a manifestante.

O Relator revertia a totalidade das glosas.

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 art. 3º da Lei nº 10.637/2002, c/c o disposto no inciso III do § 2º, deste mesmo artigo, 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 nºs 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 nºs 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 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.

Por força do disposto no artigo 99 do Anexo do RICARF, essa decisão do STF deve ser adotada para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção dos bens destinados a venda.

A DRF e DRJ entenderam que as máquinas como arados e sulcadores, entre outros não eram utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda.

De fato, esses equipamentos e implementos agrícolas são utilizados na fase agrícola e não na fase industrial. Como já se verificou, no entanto, o entendimento atual deste Conselho é de que a fase agrícola faz parte do processo produtivo.

Nesse sentido, também entendo que as glosas devem ser revertidas.

Conclusão

Pelo exposto, voto rejeitar a preliminar de apuração incorreta do fato gerador e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre aquisições de mercadorias diversas utilizadas na limpeza de equipamentos e tratamento de água das caldeiras; e sobre a depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados na fase agrícola da produção da recorrente.

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto