



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10840.906023/2016-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.428 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrente IPIRANGA AGROINDUSTRIAL S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. RATEIO PROPORCIONAL. UTILIZAÇÃO EM COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Salvo os casos legais específicos, o crédito presumido da agroindústria, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, tem sua utilização exclusiva para desconto dos débitos de contribuição apurada mensalmente, inexistindo permissivo para sua inclusão em Ressarcimento ou Compensação.

RECEITAS SUJEITAS À NÃO CUMULATIVIDADE. ALÍQUOTAS BÁSICAS. AÇÚCAR BRUTO NCM 1701.14.00.

A venda de açúcar bruto, classificado no código NCM 1701.14.00, somente teve sua alíquota reduzida a zero em julho de 2013, pela publicação da Lei nº 12.839/2013. No período anterior, não estava sujeita à suspensão, visto o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 somente prever a suspensão de venda do açúcar classificado no NCM 1701.99.00.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, por força do §3º do art.61 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo com relação aos seguintes argumentos: (i) CCT (Corte, Carregamento e Transporte); (ii) Centro de Custo não relacionado com a fabricação; (iii) Serviços não relacionados diretamente com a fabricação; (iv) Despesas com arrendamento agrícola; (v) Bens do Ativo Imobilizado – Máquinas e Equipamentos – Área Agrícola; (vi) Argumento sobre a “Fiscalização teria deslocado no cálculo do rateio uma pequena parcela da venda de álcool no mercado interno de NT (não tributada) para MI (tributada no mercado interno)” e (vii) Argumento sobre “os valores da Copersúcar não podem ser considerados no percentual de rateio realizado, uma vez que já vem segregado pela

Cooperativa. Deste modo, devem entrar no rateio somente os valores da recorrente”. Na parte conhecida, por unanimidade, negar provimento ao recurso. A Conselheira Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada) participou do julgamento em substituição da Conselheira Renata da Silveira Bilhim.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes os Conselheiros Jorge Luís Cabral, substituído pela Conselheira Lara Moura Franco Eduardo e Renata da Silveira Bilhim, substituída pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade, fls. 16/79, formalizada com o propósito de contraditar decisão administrativa exarada por meio de Despacho Decisório, fls. 104, concernente ao PIS Não-Cumulativo – Exportação do período de apuração 01/07/2013 a 30/09/2013, especificada no Pedido de Ressarcimento (PER) nº 19965.43996.050814.1.1.08-0270, em que a pessoa jurídica requereu crédito no valor de R\$ 396.937,06, enquanto a quantia deferida foi de R\$ 103.409,93.

O Despacho Decisório se acha complementado pelas informações que se fazem presentes no Relatório de Análise de Pedidos de Ressarcimento de fls. 107/144, a seguir sinteticamente apresentado:

De início, a autoridade fazendária fez constar que o acima referido documento tem a ver com Pedidos de Ressarcimento formulados para o PIS/Cofins Não-Cumulativos Exportação do 4º Trimestre/2011, dos 1º, 2º, 3º e 4º Trimestres/2012, além dos 1º, 2º, 3º e 4º Trimestres /2013, tudo conforme a seguir transcrito:

Tipo de Documento: Pedido de Ressarcimento - PER
Tipo de Crédito: PIS/COFINS Não-Cumulativo - Exportação
CNPJ Detentor do Crédito: 47.544.176/0001-78
Período: 2011 (4º Trim.) – 2012 (1º, 2º, 3º e 4º Trim.) – 2013 (1º, 2º, 3º e 4º Trim.)
Documentos: 09782.56552.050814.1.1.09-8101, 02340.00783.050814.1.1.08-2827, 27243.84757.300114.1.1.09-6730, 04355.80436.300114.1.1.08-5516, 21668.49439.300114.1.1.09-0810, 25949.42882.300114.1.1.08-2835, 33757.89010.300114.1.1.09-3149, 17900.74717.300114.1.1.08-6394, 15406.10416.300114.1.1.09-6090, 29353.53606.300114.1.1.08-7062, 34218.29805.060814.1.5.09-2742, 06989.87434.050814.1.1.08-7951, 14639.36289.050814.1.1.09-5537, 28757.98693.050814.1.1.08-7907, 32650.03199.050814.1.1.09-7544, 19965.43996.050814.1.1.08-0270, 05038.94449.050814.1.1.09-1008, 24706.03756.050814.1.1.08-0748.

Também anotou que o detentor dos créditos requeridos nos PER analisados é o CNPJ nº 47.544.176/0001-78, o qual na época da apuração dos créditos referia-se à empresa Usina Ipiranga de Açúcar e Alcool S.A., a qual foi incorporada em 2015 pela IPIRANGA AGROINDUSTRIAL S/A, CNPJ 07.280.328/0001-58, em nome de quem está sendo editado o presente ato administrativo.

Passar-se-á, doravante, a discorrer de forma resumida sobre os itens constantes do Relatório de Análise de Pedidos de Ressarcimento que foram contraditados pelo sujeito passivo em suas Manifestações de Inconformidade.

Bens e Serviços Utilizados como Insumos

O sujeito passivo é fabricante de açúcar e álcool, sendo estes os produtos destinados à venda.

O art. 3º, inc. II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é claro em estabelecer que o direito ao crédito refere-se exclusivamente à aquisição de bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

Neste ponto, poderia ser elaborada uma análise mais aprofundada do escopo de abrangência do inc. II do art. 3º das Leis acima citadas. No entanto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem entendimento consolidado sobre o escopo de abrangência, que pode ser verificado na Solução de Divergência COSIT nº 7, de 23/08/2016. Assim, recomendável a leitura dos itens 8 a 53 deste documento, o qual foi anexado ao e-processo pelo autor do procedimento.

A conclusão é que apenas se consideram insumos, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade de PIS e COFINS, os bens e serviços diretamente utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Por outro lado, não são considerados insumos, para fins de apuração de crédito, bens e serviços que mantenham relação indireta com a fabricação dos produtos destinados à venda, tais como bens e serviços utilizados na produção de matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda.

Seria este o insumo do insumo, para o qual a legislação não permite a apuração de crédito. No caso concreto, tratam-se de bens e serviços utilizados para a produção de cana-de-açúcar, insumo para produção de açúcar e álcool, estes sim produtos destinados à venda.

Considerando estas premissas fundamentais para apuração de créditos, foi realizada a análise dos itens de crédito efetivamente referentes a Bens e Serviços Utilizados como Insumos (linhas 02 e 03 do DACTON), sendo glosados os itens referentes a bens e serviços não utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. São eles:

Bens e serviços adquiridos para o setor denominado CCT (Corte, Carregamento e Transporte)

Conforme verificado nas planilhas, os itens aqui incluídos referem-se principalmente a partes e peças de reposição, além de serviços de manutenção de maquinários e implementos agrícolas, bem como combustíveis utilizados para movimentação do maquinário agrícola, os quais são usados não somente no corte, carregamento e transporte de cana-de-açúcar, mas também na preparação do solo, adubação e plantio da cana-de-açúcar.

De qualquer forma referem-se a gastos e despesas de manutenção de bens do setor rural, os quais são usados não para produção de açúcar e álcool, que são os produtos destinados à venda, mas tão-somente usados para produção de cana-de-açúcar, que não é produto destinado à venda pelo sujeito passivo.

Nos anos de 2011 e 2012, foram incluídos os seguintes itens dos Centros de Custo: CAMINHOS CANAVIEIROS, CANA DE ACUCAR, CARREGADEIRAS, COLHEITADERAS DE CANA, ENCARREGADOS, IMPLEMENTOS AGRICOLAS, IMPLEMENTOS RODOVIARIOS, PAS CARREGADEIRAS,

TRATORES DE ESTEIRA, TRATORES EXTRA PESADOS e TRATORES PESADOS.

No ano de 2013, após alteração nos Centros de Custo, os itens incluídos foram os seguintes: AUTOREPELIDOS, CAMINHAO DISTRIBUIDOR CALCARIO E GESSO, CAMINHAO COMBOIO, CAMINHAO TRANSBORDOS, CAMINHAO TRANSPORTE CANA INTEIRA, CAMINHAO TRANSPORTE CANA MUDA, CAMINHAO TRANSPORTE CANA PICADA, CAMINHAO TRANSPORTE VINHAÇA, CARREGADORAS, COLHEDORAS DE CANA, ESVAVADORAS HIDRAULICAS, FERTIRRIGACAO, IMPLEMENTOS TRANSBORDOS, IMPLEMENTOS CANA INTEIRA PLANTIO, IMPLEMENTOS CANA PICADA PLANTIO, IMPLEMENTOS DE TRATOS CULTURAIS, IMPLEMENTOS DIVERSOS, IMPLEMENTOS PLANTIO, IMPLEMENTOS PREPARO DE SOLO, MOTONIVELADORAS, PAS CARREGADORAS, SUPERVISAO MAO DE OBRA RURAL, SUPERVISAO MECANIZACAO, TRATOR REBOQUE/TRANSBORDO, TRATORES DE ESTEIRA, TRATORES EXTRA PESADOS, TRATORES LEVES, TRATORES MEDIOS e TRATORES PESADOS.

Bens e serviços adquiridos para o setor INDUSTRIAL, mas pertencentes a Centro de Custo não relacionado diretamente com a fabricação de produto destinado à venda

Tratam-se de itens que, apesar de destinados ao setor INDUSTRIAL, são utilizados em Centros de Custo que não participam diretamente do processo de produção de açúcar e álcool, que são os produtos produzidos e destinados à venda pelo sujeito passivo.

Nos anos de 2011 e 2012, foram glosados os seguintes itens de Centros de Custo: APLICACAO DE VINHACA, CAMINHOS CANAVIEIROS COLHETADERAS DE CANA, DEPOSITOS –ACUCAR, DEPOSITOS – ALCOOL, ETA (estação de tratamento de águas efluentes), PATIO DE CANA e TORTA DE FILTRO.

No ano de 2013, os itens inclusos foram os seguintes: CAMINHOS TRANSPORTE CANA PICADA, ETA (estação de tratamento de águas efluentes), PATEO DE CANA, SEGURANCA E MEDICINA DO TRABALHO, SISTEMA DE CALAGEM e TANQUES DE ALCOOL.

Bens e serviços adquiridos para o setor INDUSTRIAL, mas referentes a serviços não relacionados diretamente com a fabricação de produto destinado à venda

Referem-se a serviços que sequer podem ser considerados insumos do processo produtivo, incluindo os serviços com as seguintes descrições: SERVIÇO DE ANALISE QUIMICA, SERVIÇO DE ASSESSORIA E CONSULTORIA, SERVIÇO MANUTENCAO EQUIP LABORATORIO e SERVIÇO SEGURANÇA PATRIMONIAL.

Com a adoção dessa linha de entendimento foram glosados itens referentes a bens e serviços não utilizados diretamente como insumo na produção de açúcar e álcool, conforme as planilhas (arquivos Excel) juntadas em meio digital denominadas ANEXO_AF01 - Bens e Serviços - Anos 2011-2012.xlsx e ANEXO_AF02 - Bens e Serviços - Ano 2013.xlsx.

Arrendamento Pessoa Jurídica

Os valores neste tópico tratados referem-se a lançamentos contábeis efetuados na conta 1.1.07.04.02 em 2011/2012 e na conta 0011501004 em 2013, ambas com a denominação ADIANTAMENTOS A ARRENDATARIOS.

Havendo dúvida sobre a real natureza destes custos/despesas o sujeito passivo foi questionado a esclarecer a situação por meio do item 9 da INTIMAÇÃO FISCAL 053/2017. Em resposta, relatou que todos os valores de crédito a este título referem-se a arrendamentos rurais de terras para plantio de cana-de-açúcar.

Portanto, não se trata de bem ou serviço utilizado diretamente como insumo para fabricação de produtos destinados à venda.

Também não se tratam de contratos de aluguel de prédios, entendendo-se prédio como uma edificação e não áreas de terra para cultivo agrícola.

Tampouco se tratam de contratos de arrendamento mercantil, sendo estes referentes a contratos bastante específicos de locação de bens móveis duráveis ou imóveis, sendo dado ao arrendatário, ao final do contrato, a tríplice opção de prorrogar o arrendamento, devolver o bem ou comprá-lo pelo seu valor residual; como se sabe não é esta a natureza dos contratos de arrendamento de terras para plantio.

Em resumo, não se enquadram em qualquer das possibilidades de apuração de crédito definidas no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, motivo pelo qual referidos créditos foram glosados.

Análise de Crédito Presumido - Entrada Cana

Trata-se de crédito presumido na aquisição de cana-de-açúcar como insumo para produção de açúcar, desde que atendidos os requisitos previstos no art. 8º da Lei 10.925/2004.

O crédito, conforme estabelecido nesta Lei, é calculado nos termos do art. 8º, § 3º, inc. III.

Apesar deste item também não se referir às Linhas 02 e 03 das fichas 06A/16A do DICON (Bens e Serviços Utilizados como Insumos), sua análise aqui fundamenta-se no fato de que, conforme relatado anteriormente, este crédito foi incluído pelo sujeito passivo na Linha 02 do DICON a partir do 2º Trimestre/2013.

Procedimento correto teria sido informar o valor do crédito presumido diretamente na Linha 26 das fichas 06A/16A do DICON, o que foi feito até o 1º Trimestre/2013.

No entanto, ao informar o valor da base de cálculo de crédito na Linha 02, o sujeito passivo tomou a precaução de informar a base de cálculo correta de maneira que, mesmo informando em lugar errado, não alterou o valor do crédito presumido, que acabou sendo calculado com valor correto.

Tal equívoco, no entanto, a despeito de não alterar o valor do crédito, ao ser incluído na Linha 02 acabou passando pelo rateio de créditos, sendo parte dele vinculado a receitas não tributadas no mercado interno e receitas de exportação e, desta forma, com possibilidade de ressarcimento e compensação, o que de fato ocorreu com a inclusão do mesmo nos PER em análise.

A legislação instituiu o crédito presumido em questão apenas com a possibilidade de desconto das próprias contribuições, conforme se verifica na redação do *caput* do art. 8º da Lei 10.925/2004, não havendo a possibilidade de utilização do mesmo por compensação ou ressarcimento.

Para resolver este problema, a solução adotada pela auditoria fiscal foi deslocar o crédito presumido da Linha 02, onde foi informado pelo sujeito passivo e submetido a rateio, para a Linha 26, onde não deverá ser submetido a rateio.

Portanto, o valor da base de cálculo de crédito foi glosado na Linha 02 e, ao mesmo tempo, o valor do crédito presumido para PIS e para COFINS foi informado na Linha 26.

Este procedimento não alterou o valor final do crédito presumido calculado pelo sujeito passivo, apenas impedindo que o mesmo fosse utilizado por compensação ou ressarcimento.

A apuração deste crédito presumido, conforme determinado pelo art. 8º da Lei 10.925/2004, podia ser feita desde 01/08/2004 no caso de aquisição de cana-de-açúcar como insumo tanto para produção do Açúcar Bruto (VHP) quanto para a produção do Açúcar Branco (cristal ou refinado).

Conforme se verifica nos Livros de Produção Diária (LPD) de Açúcar das Safras 2011/2012, 2012/2013 e 2013/2014 das unidades produtivas de Descalvado e de Mococa, cujas cópias são anexadas em meio digital, a Usina Ipiranga somente produziu Açúcar Bruto (VHP) nestas safras.

No caso de aquisição de cana-de-açúcar como insumo para produção do Açúcar Bruto (VHP) – NCM 1701.11.00 / 1701.14.00 – este crédito presumido deixou de ser apurado a partir de 10/07/2013, data da publicação da Lei 12.839/2013 (conversão da MP 609/2013), conforme redação do art 2º desta Lei, o qual determinou a não aplicação do art. 8º da Lei 10.925/2004 quando o insumo fosse adquirido tanto para a fabricação do produto classificado no NCM 1701.99.00 (o que já vinha ocorrendo deste a data da publicação da MP convertida) quanto para fabricação do produto classificado no NCM 1701.14.00 (ou código NCM 1701.11.00 até 2011).

O sujeito passivo incluiu este crédito presumido na Linha 02 das fichas 06A/16A do DICON dos meses 05/2013 a 07/2013.

No entanto, para o mês 07/2013, as aquisições de cana-de-açúcar não podem ser utilizadas para o cálculo do crédito presumido uma vez que, conforme se verifica na planilha ANEXO I.I – Relação Nfs. Entrada Julho_2013, estas aquisições foram feitas em data posterior a 09/07/2013.

Portanto, somente para o mês 07/2013, após a glosa do valor da base de cálculo de crédito na Linha 02, o valor do crédito presumido não será informado na Linha 26, uma vez que o sujeito passivo não tem direito à apuração do crédito presumido em relação às aquisições efetuadas neste mês.

A glosa do valor da base de cálculo do crédito na Linha 02 é demonstrada abaixo, sendo os valores obtidos nas planilhas do ANEXO I – Apuração Crédito Pis Cofins e confirmados nos ANEXOS I.I, I.II e I.III referentes aos meses de 05 a 07/2013.

Por outro lado, será informado o valor do crédito presumido de PIS e COFINS para o mês 05/2013 na Linha 26, referente ao crédito presumido sobre insumos de origem vegetal.

Encargos de Depreciação sobre Bens do Ativo Imobilizado

Assim como a Linha 09, a Linha 10 das fichas 06A/16A do DICON também é utilizada para informação da base de cálculo de créditos de PIS/COFINS sobre bens do ativo imobilizado, conforme previsto na Lei 10.833/2003, art. 3º, inc. VI e VII.

No entanto, a Linha 09 é utilizada para informar os encargos mensais de depreciação contabilizados conforme previsto no Decreto 3.000/99, arts. 305 a 323, enquanto que a Linha 10 é destinada à informação da base de cálculo para apuração acelerada de crédito de PIS/COFINS, em prazos mais curtos, com base no valor de aquisição ou construção, conforme previsto em várias leis.

Neste ponto é importante esclarecer as diferenças de tratamento que a legislação confere no caso de Máquinas e Equipamentos (inc. VI do art. 3º da Lei 10.833/2003) e no caso de Edificações e Benfeitorias em imóveis (inc. VII do art. 3º da mesma Lei):

□ Crédito sobre Máquinas e Equipamentos: no caso concreto, para apuração deste crédito é necessário que estes bens tenham sido adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda (vide redação do inc. VI do art. 3º); e

□ Crédito sobre Edificações e Benfeitorias: para apuração deste crédito basta que estes bens sejam utilizados nas atividades da empresa (redação do inc. VII do art. 3º).

Máquinas e Equipamentos - Anos 2011 e 2012

A apuração acelerada de créditos de PIS/COFINS sobre a aquisição de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado feita pelo sujeito passivo foi baseada na seguinte legislação:

□ Lei 10.833/2003, art. 3º, § 14 e art. 15, inc. II: crédito calculado no prazo de 48 meses, desde que as máquinas e equipamentos do ativo imobilizado sejam utilizados na fabricação de produtos destinados à venda (o § 14 do art. 3º remete ao inc. III do § 1º do mesmo artigo, que por sua vez refere-se ao inc VI do mesmo artigo, donde se conclui que, para ter direito ao crédito acelerado, o bem adquirido deve ser utilizado no setor industrial);

□ Lei 11.774/2008, art. 1º, com as alterações da Lei 12.546/2011: originalmente crédito calculado no prazo de 12 meses, mas com as alterações promovidas pela Lei 12.546/2011, o prazo passou a ser de 11 meses para as aquisições ocorridas em 08/2011, sendo o prazo decrescente em um mês a cada mês subsequente a 08/2011. Desta forma, as aquisições ocorridas a partir de 07/2012 passaram a ter direito ao cálculo de crédito imediato sobre o custo de aquisição do bem; também aqui, a redação do art. 1º da Lei 11.774/2008, mesmo com as alterações promovidas pela Lei 12.546/2011, determina que esta possibilidade de apuração acelerada de créditos somente se aplicam na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços.

Portanto, não há direito à apuração de créditos de PIS/COFINS na aquisição de máquinas e equipamentos que não mantenham relação direta com a fabricação de produtos destinados à venda, tais como máquinas e equipamentos utilizados na produção e transporte de matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda. No caso concreto, tratam-se de máquinas e equipamentos utilizados na área rural produção de cana-de-açúcar, bem como no transporte desta até a área industrial.

Concluindo, a partir das planilhas digitais mensais incluídas nos arquivos ANEXO II – Item 2 – Relação de bens do imobilizado com crédito PIS Cofins, foi glosada a base de cálculo de crédito apurado de forma acelerada nos anos de 2011 e 2012 (linha 10 do DICON), referente a aquisição de máquinas e equipamentos não utilizados na fabricação de produtos destinados a venda, conforme as seguintes planilhas (arquivos Excel) juntadas em meio digital ANEXO_AF03 – Máquinas e Equipamentos – Anos 2011-2012 – Etapa 1.xlsx e ANEXO_AF04 – Máquinas e Equipamentos – Anos 2011-2012 – Etapa 2.xlsx.

O ANEXO_AF03 contém planilhas para identificação das aquisições a serem glosadas, enquanto que o ANEXO_AF04 consolida os valores mensais de glosa de base de cálculo de crédito para os anos de 2011 e 2012.

Máquinas e Equipamentos – Ano 2013

A análise para o ano de 2013 teve que ser feita de forma diferente daquela feita para os anos de 2011 e 2012 porque o sujeito passivo apresentou a relação de itens componentes do crédito apurado em anexos diferentes e com estruturas diferentes para estes dois períodos.

No ano de 2013 a apuração acelerada de créditos de PIS/COFINS sobre a aquisição de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado feita pelo sujeito passivo foi baseada exclusivamente na Lei 11.774/2008, art. 1º, com as alterações da Lei 12.546/2011 que determina que esta possibilidade de apuração acelerada de créditos somente se aplica na hipótese de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços.

E, conforme já citado, mesmo que o sujeito passivo tivesse optado pela apuração de crédito na aquisição destes bens com base nos encargos de depreciação (Lei 10.833/2003, art. 3º, inc. VI e §1º, inc. III) que seria informado na Linha 09 das Fichas 06A/16A do DACON, da mesma forma o direito ao crédito somente existiria caso estes bens fossem utilizados diretamente na fabricação de produtos destinados à venda, quais sejam, açúcar e álcool.

Assim, não há direito à apuração de créditos de PIS/COFINS na aquisição de máquinas e equipamentos que não mantenham relação direta com a fabricação de produtos destinados à venda, tais como máquinas e equipamentos utilizados na produção e transporte de matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda. No caso concreto, tratam-se de máquinas e equipamentos utilizados na área rural para produção de cana-de-açúcar, bem como no transporte desta até a área industrial.

Concluindo, a partir das planilhas digitais mensais incluídas nos arquivos Anexo I – Item 1 –Relação de NFs. de Entrada 2013, foi glosada a base de cálculo de crédito apurado de forma acelerada no ano de 2013 (linha 10 do DACON), referente a aquisição de máquinas e equipamentos não utilizados na fabricação de produtos destinados a venda, conforme as seguintes planilhas (arquivos Excel) juntadas em meio digital no arquivo denominado ANEXO_AF05 – Máquinas e Equipamentos – Ano 2013.xlsx.

Edificações e Benfeitorias em Imóveis

Conforme já esclarecido anteriormente, o crédito de PIS/COFINS sobre Edificações e Benfeitorias, nos termos do inc. VII do art. 3º da Lei 10.833/2003, é permitido independentemente do setor onde tais bens sejam instalados ou utilizados, bastando que sejam utilizados nas atividades da empresa.

No entanto, a fundamentação legal da apuração acelerada de créditos sobre edificações e benfeitorias do ativo imobilizado, confirmada pelo sujeito passivo em resposta ao item (6) da INTIMAÇÃO FISCAL 053/2017, foi a seguinte:

□ Lei 11.488/2007, art. 6º: crédito aproveitado no prazo de 24 meses, desde que as edificações incorporadas ao ativo imobilizado sejam construídas ou adquiridas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Percebe-se, portanto, que o sujeito passivo tem direito à apuração de crédito sobre tais bens. No entanto, para que possa realizar a apuração acelerada de créditos prevista no art. 6º da Lei 11.488/2007 tais bens devem ser utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Conforme se verifica na Memória de Cálculo apresentada, o sujeito passivo somente apurou crédito de forma acelerada sobre edificações e benfeitorias a partir do ano de 2013.

A nova documentação apresentada confirma que o crédito acelerado sobre edificações e benfeitorias (Lei 11.488/2007, art. 6º), aproveitado em 24 meses, passou a ser apurado somente a partir de 01/2013 sobre o saldo remanescente a depreciar sobre estes bens.

Até 12/2012 vinha sendo apurado, sobre estes mesmos bens, o crédito sobre os encargos normais de depreciação (Lei 10.833/2003, art. 3º, inc. VII e §1º, inc. III), com prazo de depreciação de 25 anos (taxa anual de depreciação de 4%), conforme ANEXO II da Instrução Normativa SRF nº 162, de 31/12/1998, vigente na época.

Apesar de o sujeito passivo ter calculado os créditos, sobre o saldo a depreciar, de forma acelerada no prazo de 24 meses conforme estabelecido na legislação citada, de acordo com esta mesma legislação a apuração de créditos em relação a construção ou aquisição de edificação somente é permitida na hipótese de tais bens serem utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

O sujeito passivo é fabricante de açúcar e álcool, sendo estes os produtos destinados à venda. Portanto, não há direito a crédito calculado de forma acelerada sobre edificações e benfeitorias que não sejam utilizadas diretamente na fabricação ou geração destes produtos finais destinados à venda.

Considerando estes critérios, a análise dos itens de crédito demonstrados pelo sujeito passivo no ANEXO III – Itens 3 e 4, referentes a crédito apurado sobre edificações e benfeitorias e incluídos na Linha 10 do DACON, resultou na glosa dos seguintes itens:

- Bens referentes a Centros de Custo não diretamente relacionados a fabricação de produtos destinados à venda: verificada a existência de diversos itens imobilizados em Centros de Custo que não se referem à área produtiva do sujeito passivo, sendo glosados por falta de previsão legal de apuração de crédito de forma acelerada, embora seja permitida a apuração de crédito sobre os encargos normais de depreciação. Tratam-se de itens imobilizados nos seguintes Centros de Custo: ALMOXARIFADO, DIRETORIA, FERTIRRIGAÇÃO E MECÂNICA AUTOMOTIVA.

Assim, a partir das planilhas digitais mensais incluídas no arquivo ANEXO III – Itens 3 e 4 – Construção de Edificação do Ativo Imobilizado 2013, foram identificados os itens a serem glosados, sendo apurada a base de cálculo mensal a ser glosada, com elaboração da planilha “GLOSAS Linha 10 – 24 meses” incluída no seguinte arquivo anexado em meio digital denominado ANEXO_AF06 – Construções e Benfeitorias – Ano 2013.xlsx.

Receitas Sujeitas à Não-Cumulatividade

Tratam-se de receitas sujeitas às contribuições não-cumulativas calculadas às alíquotas normais de 1,65% para PIS e de 7,6% para COFINS, sendo informadas nas fichas 07A/17A do DACON.

Os valores informados no DACON estão descritos nas planilhas dos arquivos digitais denominados ANEXO V – Demonstrativo Contribuição PIS Cofins, com informações complementares nas planilhas dos arquivos ANEXO V.I – Relação NFs. Saída, ambos apresentados em atendimento à INTIMAÇÃO FISCAL 045/2016.

A análise do demonstrativo do ANEXO V permitiu concluir que o sujeito passivo não apurou no DACON as contribuições de PIS/COFINS sobre a venda de

açúcar bruto (NCM 1701.14.00) no período de 08/03/2013 até 09/07/2013, conforme a seguir se relata.

De acordo com o Livro de Produção Diária (LPD) de Açúcar das Safras 2011/2012, 2012/2013 e de 2013/2014, as unidades de Descalvado e de Mococa da Usina Ipiranga somente produziram o Açúcar Bruto (VHP) – código NCM 1701.11.00 até 2011 e NCM 1701.14.00 a partir de 2012.

Apesar de parte das notas fiscais de saída de açúcar da Usina Ipiranga para a Cooperativa ter sido emitida constando NCM 1701.99.00, correspondente ao Açúcar Branco (cristal ou refinado), as informações do LPD e das planilhas PN66 dão conta de que tratam-se, na verdade, de saídas de Açúcar Bruto – VHP (NCM 1701.14.00), único tipo de açúcar produzido pela Usina Ipiranga neste período.

A contribuição sobre a receita da venda de açúcar no mercado interno, no regime não-cumulativo, nos termos dos arts. 1º e 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, era apurada com aplicação das alíquotas normais de 1,65% e 7,6%, respectivamente para PIS e COFINS.

No entanto, a venda no mercado interno de Açúcar Branco (cristal ou refinado) – NCM 1701.99.00 – passou a ser tributada à alíquota ZERO com a edição da Medida Provisória nº 609/2013, que acrescentou o inc. XXII ao art. 1º da Lei 10.925/2004. Portanto, a partir de 08/03/2013 ficou reduzida a ZERO a alíquota da contribuição incidente na venda de açúcar classificado no código NCM 1701.99.00. Conforme já esclarecido, a Usina Ipiranga não produziu Açúcar Branco (NCM 1701.99.00) no período.

Por outro lado, a venda no mercado interno de Açúcar Bruto (VHP) – NCM 1701.14.00 – somente passou a ser tributada à alíquota ZERO com a conversão da MP nº 609/2013 na Lei 12.839/2013, uma vez que na conversão ficou estabelecido que seria reduzida a ZERO a alíquota incidente na venda não só do açúcar classificado no código 1701.99.00 (Açúcar Branco) como também do açúcar classificado no código 1701.14.00 (Açúcar Bruto – VHP). Assim, a redução a ZERO da alíquota de contribuição incidente na venda de Açúcar Bruto (NCM 1701.14.00) somente teve vigência a partir de 10/07/2013.

Concluindo, a receita com a venda do Açúcar Bruto (VHP) esteve sujeita à apuração de contribuição às alíquotas não-cumulativas normais de 1,65% e 7,6% até 09/07/2013. No entanto, o ANEXO V demonstra que o sujeito passivo deixou de apurar as contribuições sobre a venda deste tipo de açúcar já a partir de 08/03/2013 (como se fossem vendas de Açúcar Branco), deixando de apurar contribuições não-cumulativas no período de 08/03/2013 até 09/07/2013.

Rateio dos Créditos no Regime Não-Cumulativo

No período verificado a Usina Ipiranga obteve receita de venda de açúcar e álcool tanto no mercado interno como no mercado externo. Os valores de receita estão contabilizados de acordo com os valores de receita informados nas planilhas do Parecer Normativo 66/1986 (PN66), uma vez que tais vendas foram realizadas por intermédio da Cooperativa de Produtores.

Obteve também receitas de vendas feitas diretamente no mercado interno, como bagaço de cana e óleo fusel, além de revendas de óleo diesel combustível e de outras mercadorias. Também houve vendas de cana-de-açúcar. Todas estas vendas foram feitas no mercado interno diretamente pelo sujeito passivo.

Algumas vendas no mercado interno foram não tributadas em períodos específicos.

Resumindo, no período analisado houve receitas tributadas no mercado interno (Receita MI), receitas não tributadas no mercado interno (Receita NT) e receitas de exportação (Receita EXP).

A legislação de PIS/COFINS não-cumulativo prevê a possibilidade de apuração de crédito; prevê também a forma de utilização do crédito, que pode ser mediante desconto, ressarcimento ou compensação; mas também prevê que a forma de utilização do crédito apurado depende do tipo de receita a que está vinculado.

De forma sintética, os créditos vinculados a Receita MI somente podem ser aproveitados por desconto das próprias contribuições mensais de PIS/COFINS, podendo o crédito não aproveitado em determinado mês ser aproveitado nos meses subsequentes (Lei 10.833/2003, art. 3º, §4º); no entanto, os créditos vinculados a Receita NT e a Receita EXP, além de poderem ser utilizados por desconto, também podem ser objeto de compensação e ressarcimento mediante PER/DCOMP (Lei 10.833/2003, art. 6º, §§ 1º a 3º – Instrução Normativa RFB nº 1300/2012, art. 27, inc. I e II).

No caso de existência simultânea de receitas cumulativas e receitas não-cumulativas dentro do mesmo mês, a Lei 10.833/2003 prevê no §8º do art. 3º os métodos de determinação de crédito não-cumulativo que são os seguintes: apropriação direta na contabilidade de custos ou rateio proporcional baseado na receita bruta.

Tais métodos também se aplicam no caso de existência de receitas de operações no mercado interno (tributadas ou não tributadas) e de exportação.

Conforme informado nos DACTON do período analisado, o método adotado pelo contribuinte foi o rateio proporcional com base na receita bruta.

O rateio feito pelo sujeito passivo está demonstrado em arquivos digitais apresentados em atendimento à INTIMAÇÃO FISCAL 046/2016, arquivos denominados ANEXO II – Percentual Tabela Substituição Tributária, sendo um arquivo para cada trimestre, cada arquivo contendo uma planilha para cada mês do trimestre.

O sujeito passivo cometeu alguns equívocos no cálculo do rateio, os quais impactaram levemente na distribuição dos créditos, exceto nos meses 03 a 06/2013, nos quais o impacto foi um pouco maior, tudo conforme a seguir indicado.

Nos meses de 03 a 06/2013 as receitas com a venda de açúcar bruto (NCM 1701.14.00) no mercado interno foram consideradas como receita NT, sendo que o correto seria considerar como receita MI; ou seja, neste período o sujeito passivo considerou que tais vendas estavam sujeitas à alíquota ZERO, quando na verdade as alíquotas não-cumulativas normais de 1,65% e 7,6% tiveram vigência até 09/07/2013; por conta disso, houve inclusive apuração de diferenças de base de cálculo de contribuição, o que foi tratado em tópico anterior relativo à análise das contribuições.

Em todos os meses do período analisado uma pequena parcela da receita com a venda de álcool no mercado interno foi considerada como receita NT, sendo que o correto seria considerar como receita MI; neste período o álcool era tributado com alíquotas por unidade de medida (m3).

Além dos equívocos acima enumerados no cálculo do rateio, o sujeito passivo informou nas Fichas 06A/16A do DACTON percentuais de rateio com pequenas diferenças entre as linhas destas fichas, sendo que o correto seria ter aplicado exatamente o mesmo percentual em todas as linhas.

Procedeu corretamente o sujeito passivo ao não realizar o rateio do crédito presumido na venda de álcool no mercado interno (crédito calculado sobre as vendas a

partir de 08/05/2013) uma vez que, sendo o crédito apurado somente nas vendas no mercado interno, as quais são tributadas, obviamente que este crédito não está sujeito a rateio, devendo ser todo considerado como vinculado a receita MI. Tal crédito presumido somente pode ser aproveitado por desconto das próprias contribuições (Lei 12.859/2013, caput e Decreto 8.212/2014, art. 1º, §5º), procedimento que também foi adotado corretamente pelo sujeito passivo.

Por outro lado, conforme já esclarecido anteriormente, o sujeito passivo efetuou erroneamente o rateio do crédito presumido na aquisição de cana-de-açúcar para produção de açúcar, o que permitiu a inclusão de parte deste crédito nos PER sob análise, sendo que a Lei 10.925/2004, art. 8º, caput, não permite a utilização deste crédito mediante compensação ou ressarcimento.

Considerando os equívocos cometidos pelo sujeito passivo, o rateio das receitas para fins de vinculação aos créditos foi feito com base nos valores contabilizados, seguindo os seguintes parâmetros:

- ☐ consideradas nos cálculos todas as receitas com a venda de produtos, independentemente de serem receitas MI, receitas NT ou receitas EXP;
- ☐ não consideradas nos cálculos as receitas financeiras e as receitas obtidas com a venda de bens do ativo imobilizado, uma vez que estas não se tratam de receitas de vendas de produtos (produzidos ou adquiridos para revenda) para as quais tenham contribuído os insumos com direito a crédito;
- ☐ não realizado o rateio dos créditos presumidos (tanto o crédito presumido na venda de álcool no mercado interno, quanto o crédito presumido na aquisição de cana-de-açúcar para produção de açúcar), uma vez que estes somente podem ser utilizados por desconto das próprias contribuições.

Importante salientar que a classificação como Receita MI ou Receita NT depende do período, como é o caso, por exemplo, da receita de venda de açúcar bruto (RAW) no mercado interno, a qual foi tributada até 09/07/2013 e sujeita à alíquota ZERO a partir de 10/07/2013.

Seguindo os parâmetros acima citados, o rateio foi feito com base nos valores contabilizados conforme as seguintes planilhas (arquivos Excel) juntadas em meio digital denominados ANEXO_AF07 – Rateio – Anos 2011-2012.xlsx e ANEXO_AF08 – Rateio – Ano 2013.xlsx.

Observações Complementares

Importante se mencionar a existência do arquivo ANEXO_AF09 - Recálculo Créditos e Reflexos.xlsx, elaborado para fins de recálculo de créditos e reflexos.

Os reflexos ocorridos em razão dos ajustes promovidos pela auditoria fiscal foram os seguintes:

- ☐ Desconto Indevido de Créditos: Refere-se a créditos descontados indevidamente das contribuições apuradas; ou seja, para determinado tipo de crédito, o sujeito passivo efetuou no DACON desconto de crédito em montante superior ao que tinha disponível naquele momento; sendo assim, as contribuições compensadas não foram quitadas ou foram quitadas a menor, ficando em aberto a diferença de contribuição de PIS/COFINS não coberta pelos créditos então existentes. As ocorrências desta situação estão demonstradas e destacadas em AMARELO na planilha de controle de utilização dos créditos, devendo haver, por intermédio de Auto de Infração, lançamento a título de CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE nos meses de ocorrência do desconto indevido da contribuição;

☐ Pedido de Ressarcimento Indevido: Corresponde a crédito incluído em Pedido de Ressarcimento (PER) em valor superior ao que tinha disponível para aquele tipo de crédito no momento da apresentação do PER; neste caso, considerando a existência dos Pedidos de Ressarcimento, as glosas dos créditos solicitados a maior serão tratadas nos respectivos processos, conforme será relatado adiante. As ocorrências desta situação estão demonstradas e destacadas em ALARANJADO na planilha de controle de utilização dos créditos. Observe-se que, no caso específico, há Pedidos de Ressarcimento Eletrônicos (feito por meio do PGD PERDCOMP) referentes a créditos vinculados a receitas de Exportação, mas há também alguns Pedidos de Ressarcimento em Formulário (feitos em formulário papel) referentes a créditos vinculados a receitas do Mercado Interno nas situações em que a legislação assim permitia. O tratamento de cada tipo de pedido é feito de forma diferente, conforme será esclarecido em tópico específico adiante.

O último tópico abordado pelo autor do procedimento foi o Recálculo das Contribuições e seus Reflexos, efetivado por meio da planilha ANEXO_AF10 – Recálculo Contribuições e Reflexos.xlsx.

Referido arquivo demonstra, em abas distintas, a apuração de contribuições para PIS e para COFINS, bem como a quitação, por meio de aproveitamento de ofício, das contribuições não declaradas pelo sujeito passivo, sendo constituído pelas seguintes planilhas:

☐ Demonstração da contribuição apurada pelo sujeito passivo, conforme DACON;

☐ Resumo das contribuições apuradas pela auditoria fiscal que não foram declaradas pelo sujeito passivo as quais, conforme informado no tópico específico, referem-se somente a contribuições sobre a venda de açúcar bruto nos meses de 03 a 06/2013;

☐ Demonstração da quitação das contribuições não declaradas pelo sujeito passivo, a qual ocorreu mediante aproveitamento de ofício de crédito ainda não utilizado até o mês de apuração destas contribuições.

Apesar da apuração de contribuição não declarada pelo sujeito passivo nos meses de 03 a 06/2013, não houve necessidade de lançamento de ofício por meio de Auto de Infração uma vez que a quitação destas contribuições ocorreu por meio de desconto de ofício de créditos vinculados a receita tributada no mercado interno apurados nos meses de 03 e 04/2013. A utilização destes créditos para quitação é possível pois os mesmos estavam disponíveis nos meses de apuração das contribuições (não haviam sido utilizados pelo sujeito passivo para desconto e nem incluídos em PER/DCOMP) e não estão em período alcançado pela prescrição na data atual. A utilização do crédito disponível mais antigo tem justamente o objetivo de prevenir o alcance do mesmo pela prescrição.

Portanto, o único reflexo da apuração de contribuições não declaradas pelo sujeito passivo foi a utilização de créditos existentes para desconto de ofício das diferenças de contribuição, conforme demonstrado nos anexos ANEXO_AF09 e ANEXO_AF10.

Se não há lançamento de ofício de diferenças de contribuição porque quitadas de ofício por créditos existentes, por outro lado há lançamento de ofício de créditos descontados indevidamente uma vez que, mesmo para as contribuições apuradas corretamente no DACON, sua quitação foi prejudicada em razão do desconto indevido de créditos (desconto de crédito a maior do que o disponível), cujos lançamentos de

ofício foram efetuados em autos de infração separados para o PIS e para a COFINS, conforme consta do presente processo nº 10825.720672/2018-22.

Conforme verificado em Termo de Solicitação de Juntada, fl. 13, em 15/06/2018 a pessoa jurídica apresentou a sua peça contestatória, a seguir sinteticamente apresentada.

Em um primeiro momento, suscitou a tempestividade da Manifestação de Inconformidade, além de haver se reportado aos fatos ocorridos. Em seguida, apresentou os argumentos entendidos como suficientes para o integral reconhecimento do crédito em apreciação.

Da Improcedência do Fundamento do Auto de Infração com Base nas IN's SRF 247/02 e 404/04

Por não considerar vários bens e serviços abarcados pelo conceito de insumo previsto nas INs SRF 247/02 e 404/04, a autoridade fiscal glosou diversos créditos de PIS e COFINS. Tal conceituação de insumo eiva de nulidade todas as glosas perpetradas, posto que se encontram em dissonância com a conceituação jurídica de insumo descrita no art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, juntamente com o disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal.

Trata-se de jurisprudência pacífica no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O Tribunal Regional Federal da 4ª O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em em acórdão proferido pelo Juiz Federal Leandro Paulsen, em 26.06.2012, consignou entendimento no sentido de que “As contribuições PIS e COFINS, de seu turno, valem-se de um método próprio, em que o contribuinte deduz das contribuições devidas créditos por ele próprio apurados, relativamente a despesas incorridas”.

Os fundamentos acima seriam suficientes para rechaçar integralmente o auto de infração em combate, bem como decisão recorrida, que utilizaram como fundamento os parâmetros exarados nas INs n.os 247/02 e 404/04 para negar o direito ao crédito. Uma vez demonstrada a total improcedência deste parâmetro dever-se-ia acolher a defesa para restabelecer na integralidade os créditos da Impugnante (e consequentemente cancelar o crédito tributário em cobro) que foram glosados com fulcro em embasamento legal inadequado, especialmente aqueles decorrentes de bens e serviços utilizados na área agrícola para formação da cana-de-açúcar, devidamente comprovados.

Por amor ao debate, a Impugnante demonstrará a seguir que todos os bens e serviços glosados são efetivamente utilizados como insumo em sua produção, rebatendo todas as glosas realizadas pela autoridade lançadora.

Dos Conceitos de Custo e Despesa e o Creditamento do PIS/COFINS - A Atividade da Impugnante

Baseando-se nas INs da SRF nº. 247/2002 e 404/2004, para a fiscalização só seriam considerados insumos aqueles itens que integram o produto final ou que se desgastam em razão do contato direto com o mesmo.

Insta consignar expressamente a atividade e o objeto social da Impugnante, para que fique bastante claro que todos os itens glosados estão albergados pela lei na qualidade de insumos, posto que são classificados como dispêndios indispensáveis à produção dos bens por ela comercializados.

A Impugnante é uma empresa agroindustrial que tem por objeto social “Fabricação de álcool; Cultivo de cana-de-açúcar; Geração de energia elétrica [sic]; Fabricação de açúcar em bruto”.

Considerando que a cana-de-açúcar é o principal insumo para a fabricação do açúcar e do álcool, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, corte, queima, colheita e transporte da cana possuem a classificação jurídica e contábil como custos de produção, uma vez que estão inseridos em seu processo produtivo de forma relevante e essencial, razão pela qual a glosa dos créditos em comento está ao arrepio da lei.

Vejamos que o CARF já decidiu que "a análise do direito ao crédito deve atentar para as características específicas da atividade produtiva do contribuinte" (Acórdão 3403-001.275 de 06/10/2011).

Levando em consideração o posicionamento do CARF, inclusive da CSRF, a noção de insumo está relacionada ao conceito jurídico de custo ou custo de produção.

Quando o artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, trata dos créditos calculados sobre os "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", utiliza o termo insumo com o mesmo sentido de custos de produção. Na verdade, "custo" e "insumo" são termos que refletem a mesma realidade, qual seja, os gastos realizados pela empresa na aquisição de bens e serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços.

É inexorável a conclusão de que insumo e custo possuem o mesmo sentido e refletem a mesma realidade, razão pela qual, todos os itens que compõem o custo de produção ensejam o direito ao crédito de PIS e também de COFINS, a menos que sejam vedados expressamente pela Lei nº 10.637/2002 ou pela Lei nº 10.833/2003, como é o caso, por exemplo, de custos incorridos com a aquisição de bens e serviços de pessoa física ou de pessoas jurídicas estrangeiras (§ 3º do art. 3º). Mesmo sendo custo de produção, os créditos sobre tais dispêndios são vedados e por um motivo muito singelo, pois não implicariam na cumulatividade dos contribuintes.

Cabe uma última observação quanto à regra que trata do direito creditório, notadamente a razão de o dispositivo do inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003 ter se valido da expressão "... utilizado como insumo...".

No contexto do dispositivo o termo "como" expressa uma equivalência, uma semelhança, tratando-se de uma conjunção comparativa. Isto quer dizer, no contexto, que o bem ou serviço não são necessariamente insumo, mas "utilizados como insumo". Há uma diferença substancial de ser insumo ou ser utilizado como insumo, significando que a qualificação como insumo não é intrínseca do próprio bem ou serviço considerado de forma isolada, dependendo sempre de seu papel desempenhado no processo produtivo em análise.

Por exemplo, os serviços adquiridos pela empresa, em regra, não são tidos como insumo, porém eles podem constituir um insumo, se e quando forem utilizados dentro do processo de produção, ou, em outras palavras, constituírem efetivamente um custo. Os produtos de limpeza utilizados no prédio administrativo é despesa administrativa e, portanto, não é insumo. Porém, os produtos de limpeza utilizados no maquinário para evitar a contaminação do mesmo com os resquícios da cana-de-açúcar é um gasto ligado e necessário para a realização e a manutenção do processo produtivo, agregando valor ao próprio produto, sendo, portanto, um insumo, um custo de produção.

Restando esclarecido que os bens e serviços utilizados como insumos são aqueles que compõem os custos de produção ligados a sua atividade, tem-se como ilógica a desconsideração de todos os bens e serviços utilizados no processo produtivo, principalmente os dispêndios realizados na área agrícola, tendo em vista

que esta é a principal etapa do processo produtivo, sendo responsável por quase 70% do custo de produção do açúcar e do álcool, sendo isto de conhecimento notório do setor, uma vez que engloba etapas essenciais como arrendamento de terras, aluguel de máquinas /equipamentos, viveiros de mudas, preparo do solo, adubação/plantio, insumos para a produção agrícola, tratamentos culturais/fitosanitários, colheita/transbordo/transporte, qualidade da matéria-prima, manutenção e consertos de máquinas/equipamentos, bem como a entrega da cana no parque industrial, as etapas industriais - operações unitárias - insumos químicos e metalúrgicos, da cadeia produtiva do açúcar e do etanol, e outras análises referentes às interconexões do processo produtivo industrial com a cadeia produtiva da cana-de-açúcar – setor agrícola.

Do Processo Produtivo - Equívoco de Premissa que Compromete Todas as Glosas de Insumos

Todas as glosas de bens e serviços que, segundo a fiscalização, não podem ser classificadas como insumo pela Impugnante, são frutos de um erro na premissa adotada pela Receita Federal quanto ao seu processo produtivo. Segundo os auditores fiscais, o processo produtivo da contribuinte em tela apenas se inicia no momento da transformação da cana-de-açúcar em açúcar e álcool na unidade industrial.

O “processo produtivo” há de ser compreendido segundo as peculiaridades e elementos do caso concreto, tendo em vista o tipo de atividade econômica exercida pelo contribuinte, sempre levando em consideração a finalidade de se auferir receita.

Assim, não é possível sustentar que ‘processo produtivo’ esteja somente vinculado ao complexo de operações diretamente relacionadas ao produto final daquele contribuinte, ou, conforme auto de infração, à fase industrial.

Portanto, não existe completude na noção de processo produtivo quando se restringe a uma parte de todo o caminho que deve ser percorrido para que se alcance a prestação de serviço, elaboração de um produto ou mesmo venda a fim de auferir receita.

No presente caso, temos uma Usina de açúcar e álcool onde o insumo diretamente vinculado ao produto final (açúcar e/ou álcool, além de outras receitas) é a cana-de-açúcar. Porém, para a produção desta existem diversos bens e serviços que devem ser utilizados, desde o preparo do solo, plantio, corte, carregamento e transporte até o parque fabril.

É indevida qualquer interpretação do processo produtivo sem levar em consideração toda a cadeia ou ciclo de produção do contribuinte, conforme o caso concreto e sua atividade econômica, sob pena de indiretamente e sem fundamento legal se restringir a própria noção de insumo e os créditos do regime não cumulativo.

Não podemos “fatiar” todo o ciclo ou processo produtivo, quando este compõe o objeto de uma única pessoa jurídica.

O insumo - e os demais créditos -, portanto, não é somente aquele diretamente empregado no produto final (serviço, produto ou mercadoria), uma vez que deve ser contextualizado com todo o processo produtivo do contribuinte, segundo o caso concreto e a atividade econômica. Daí porque será também insumo aquele serviço ou produto utilizado para elaboração de um novo insumo que será utilizado, posteriormente, dentro de sua própria cadeia produtiva.

Considerando que a cana-de-açúcar é o principal insumo para a fabricação do açúcar e álcool, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para a preparação do solo, plantio da cana, corte, colheita e transporte da cana-de-açúcar demonstram

sua caracterização como insumo do processo produtivo, sem os quais se torna impossível a extração do substrato da cana que é transformado em açúcar e álcool.

Após devidamente cultivada a cana-de-açúcar, são realizadas as operações de Corte, Carregamento e Transporte (C.C.T.), que englobam sofisticado planejamento logístico capaz de promover o abastecimento da fábrica com seu principal insumo, que é a cana de açúcar.

Uma vez colhida, a cana é transportada para a unidade fabril, onde será submetida a procedimentos físico-químicos para sua transformação em açúcar e álcool, procedimentos estes que correspondem a apenas 30% do custo de produção, e que possuem baixa margem para melhoramento de produtividade.

Nota-se que a principal etapa do processo produtivo se desenvolve na área agrícola, onde é necessária a utilização de diversos bens e serviços visando a obtenção de cana-de-açúcar de qualidade satisfatória à sua transformação no produto final, sendo nesta etapa que está concentrada a aplicação do know-how responsável pelo sucesso e lucratividade do empreendimento.

Sendo assim, restando esclarecido em que consiste o processo produtivo da Impugnante, embora tais razões já fossem suficientes para reconhecer a improcedência do lançamento, passaremos a demonstrar que todos os insumos glosados fazem parte de seu processo produtivo, razão pela qual as glosas sobre insumos devem ser integralmente canceladas, culminando no deferimento integral das compensações pleiteadas nestes autos, com o pleno provimento do recurso voluntário.

Glosas das Despesas Agrícolas - Bens e Serviços Não Considerados Insumos

Sob esta rubrica, a autoridade fiscal glosou todos os dispêndios ocorridos na lavoura da cana-de-açúcar.

Conforme termo de verificação é fato incontroverso que se tratam de bens e serviços utilizados na fase agrícola para produção da cana de açúcar. Todos. Não há qualquer questionamento no sentido de tais itens não teriam relevância ou essencialidade nesta fase do processo produtivo.

Desde logo, como já exposto, não resta dúvida de que a glosa em debate está calcada na equivocada premissa adotada pela autoridade fiscal, segundo a qual as atividades da área agrícola (nas palavras da fiscalização, “dispêndios ocorridos com a lavoura da cana”) não compõem o processo produtivo do açúcar e do álcool. Conforme já extensamente demonstrado, a realidade é que a etapa agrícola consiste no cerne da produção do açúcar e do álcool, o que por si só já levaria ao cancelamento das glosas em apreço.

A essencialidade dos dispêndios glosados salta aos olhos, configurando um disparate impor a incumbência à Impugnante contraditar o óbvio, ou seja, trazê-la ao contencioso administrativo para comprovar que uma atividade agroindustrial é composta por etapas agrícolas e etapas industriais, ambas essenciais a consecução do processo produtivo.

A primeira atividade elencada é o CCT (corte, carregamento e transporte), que se utiliza de diversos bens (desde peças itens de manutenção, combustíveis, carregadoras, caminhões tratores, entre outros elencados), todos totalmente vinculados a esta etapa relevante do processo produtivo. Não há dúvida de que o serviço que transporta a matéria-prima (cana) até o parque fabril devidamente prestado por pessoas jurídicas permite o direito ao crédito nos termos do inciso II, do art. 3º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Trata-se de serviço – dentro do processo específico e peculiar produtivo da recorrente – de total pertinente e relevância a fim de permitir que a matéria prima (cana) chegue até ao parque fabril a fim de se elaborar o produto destinado à venda (açúcar, álcool, energia).

Ora, como a cana-de-açúcar é imprescindível à produção de açúcar e álcool, jamais haverá processo produtivo sem que as mudas sejam transportadas até o campo para o plantio, que se utilizem bens e serviços para toda a etapa de preparo e cultivo do solo, bem como transporte deste principal insumo até o parque fabril.

Assim, não há qualquer albergue técnico que permita afirmar que os bens e serviços utilizados para preparo do solo, trato da cana e da soca, plantio, corte e carregamento da cana não fazem parte do processo produtivo, devendo ser rechaçada toda a glosa perpetrada quanto aos itens Bens e serviços adquiridos para o setor denominado CCT (Corte, Carregamento e Transporte).

Da mesma forma há menção ao combustível utilizado em referido processo produtivo, especialmente, ÓLEO DIESEL.

No caso concreto, ele é utilizado em diversas atividades dentro do processo produtivo da recorrente, em especial, corte, carregamento e transporte, preparo, aração e gradagem do solo, entre outras.

Atento a inequívoca essencialidade do óleo diesel utilizado como combustível nos caminhões e máquinas agrícolas, analisando Recurso Voluntário interposto por empresa agroindustrial produtora de açúcar e álcool, o CARF já sedimentou que tal dispêndio deve conferir direito ao crédito de PIS e COFINS por enquadrar-se como insumo.

Demonstrado que a etapa agrícola faz parte do processo produtivo do açúcar e do álcool, não há como negar que o combustível utilizado na etapa agrícola (tanto no maquinário como no transporte) se qualifica como insumo utilizado na produção, devendo conferir crédito de PIS e COFINS com fulcro no art. 3º, inciso II, das leis 10.637/02 e 10.833/03, culminando no cancelamento de toda a glosa constante do TVF.

Da mesma forma serviços e partes e peças de manutenção de tais maquinários.

Da simples leitura acima, é fácil verificar que os itens acima descritos referem-se, em sua maioria, a partes e peças de reposição, cujo direito é reconhecido pela própria RFB na SOLUÇÃO DE DIVERGENCIA COSIT nº 16/2013.

Da mesma forma, temos ainda a glosa de itens destinados ao setor INDUSTRIAL, porém, não participam diretamente do processo produtivo.

Igualmente, há equívoco da fiscalização ao glosar tais itens descritos, pois possuem totalmente relação com o processo produtivo, inclusive, industrial.

Analisando as despesas realizadas pela Impugnante, a fiscalização glosou laboratório em suas funções de análise industrial, supervisão, além de zeladoria e limpeza, captação, rede e ETA (tratamento de efluentes).

Desta forma, não há que se falar em glosa de item ou serviço relacionado às atividades laboratoriais, já que possui essencialidade para o estudo e aproveitamento do solo, bem como do controle de qualidade da cana produzida, bem como rendimentos industriais, não havendo possibilidade da Impugnante realizar uma atividade empresarial competitivamente viável sem incorrer em tais dispêndios.

A mesma sorte socorre aos itens de limpeza e zeladoria (conservação) para limpeza e conservação de máquinas. Isto porque o maquinário agrícola e industrial é

submetido a atividade altamente desgastante, e caso não seja devidamente lubrificado e limpo terá seu funcionamento severamente comprometido.

Por fim, não deve prevalecer a glosa sobre tratamento da água, seja porque a água é um insumo indispensável para o preparo e lavagem da cana, como bem destacado no laudo técnico juntado, seja porque depois do uso da mesma seu tratamento é uma obrigação legal (tratamento de efluentes).

O tratamento dos efluentes é uma condição imposta pela legislação para o exercício da própria atividade da empresa. A Lei nº 6.938/81 (Política Nacional do Meio Ambiente) e a Lei nº 12.305/10 (Política Nacional de Resíduos Sólidos), obrigam a Impugnante a tratar dos efluentes, como condição para a realização da própria produção.

Da mesma forma outros resíduos como a torta de filtro, que até mesmo é utilizada no solo.

Por fim, temos ainda glosa na mesma linha sobre serviços não diretamente voltados para o produto final.

Entendemos que também são relevantes e com total pertinência com o processo produtivo, uma vez que a análise química e demais assessorias e consultorias estão voltadas para o processo produtivo da impugnante.

Despesas com Arrendamento Agrícola

Sob esta rubrica, a autoridade fiscal glosou todos os dispêndios realizados para arrendamento de terras utilizadas no plantio da cana-de-açúcar, sob o argumento de que tais despesas não configuram um “aluguel de prédio”, conforme se extrai do TVF.

Todavia, a referida glosa não merece prosperar, posto que não cabe ao intérprete restringir a abrangência do dispositivo legal em apreço, estando o arrendamento de propriedades rurais destinadas à produção de cana-de-açúcar absolutamente abrangido pelo conceito de aluguel de prédio previsto no artigo 3º, IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Tendo por base as definições constantes de dicionários, depreende-se que o conceito de prédio abrange tanto o prédio urbano quanto o rústico, classificando-se como prédio rústico aquela propriedade imóvel que se encontra fora do meio urbano, geralmente utilizada na exploração agrícola.

Reparemos que o art. 4º do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64) define imóvel rural como “o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.”.

Referido Estatuto foi alterado pela Lei nº 8.629/93, que, por sua vez, definiu o imóvel rural como: “o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial”.

Restando inequívoco que os imóveis rurais utilizados para o cultivo da cana de açúcar se enquadram no conceito de prédio (rústico), demonstraremos que o contrato de arrendamento é remunerado através de aluguéis, amoldando-se indubitavelmente às regras que determinam o direito creditório.

O Estatuto da Terra é regulamentado pelo Decreto nº 59.566/66, o qual preconiza em seu artigo 3º que os contratos de arrendamento rural serão remunerados através de aluguel.

Desta forma, restando caracterizado que o arrendamento consiste em um contrato agrário remunerado através de aluguel visando à utilização de um prédio rústico (terras utilizadas para a plantação de cana), não paira qualquer dúvida que tal custo constitui dispêndio gerador de créditos de PIS e COFINS, por aplicação literal do art. 3º, inciso IV, das leis 10.637/02 e 10.833/03.

Insta salientar que o direito creditório da Impugnante decorre da interpretação literal do dispositivo supra referido, e não de uma interpretação extensiva.

Dessa forma, o arrendamento agrícola visa assegurar insumo essencial à atividade produtiva da pessoa jurídica, posto que sem a terra para o plantio o processo de produção sequer poderia existir. Apesar de enquadrar-se com perfeição ao art. 3º, inciso IV das leis 10.637/02 e 10.833/03, decisão do CARF reconheceu que também seria possível enquadrá-lo como insumo da atividade, com albergue do inciso II do mesmo dispositivo legal.

Portanto, evidenciado que o termo “prédio” é utilizado no ordenamento jurídico também para os imóveis rurais, devem tais valores compor a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS em debate, numa aplicação literal do art. 3º, IV, da Lei 10.637/2002, devendo ser canceladas as glosas perpetradas.

Crédito Presumido - Entrada - Rateio

A fiscalização aponta ainda a inclusão equivocada de créditos presumidos (art. 8º da Lei n. 10.925/2004), determinando a alteração do rateio e respectiva possibilidade de compensação quanto aos créditos acumulados.

Entendemos que é improcedente a alteração do rateio, uma vez que o ônus da prova é do Fisco (art. 142 do CTN). Além do mais, o crédito presumido, dentro do princípio não cumulatividade (art. 195, § 12, da CF/88) e a previsão legal para tal procedimento nas exportações.

Bens do Ativo Imobilizado - Máquinas e Equipamentos - Área de Produção Agrícola

Houve glosa quanto às máquinas e equipamentos utilizados na área rural da produção da cana de açúcar, bem como no transporte desta até a área industrial.

O critério adotado pela fiscalização é totalmente improcedente e se mantém na linha de que não há direito ao crédito na fase agrícola, em razão da visão restrita do Fisco, que impõe relação direta com o produto final.

Já enfatizamos que há clara ilegalidade nesta interpretação, uma vez que o processo produtivo não pode ser segregado para a agroindustrial, sendo esta fase uma etapa inerente e essencial de sua atividade.

De outro lado, é fato incontroverso e a fiscalização não questiona que todos os itens do ativo da impugnante participam e possuem relevância na fase agrícola.

Não há qualquer questionamento do Fisco, neste ponto.

Deste modo, com fundamento o art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como art. 1º, da Lei nº 11.774/2008, não há dúvida do direito ao crédito de forma integral e imediata, uma vez que todos os ativos citados (equipamentos e máquinas) são utilizados no processo produtivo da impugnante, ou seja, na fase agrícola.

Edificações e Benfeitorias em Imóveis

A fiscalização considerou que conforme disposto pelo art. 6º da Lei nº 11.488/2007 o crédito pode ser aproveitado em 24 meses, desde que as edificações

incorporadas ao ativo imobilizado sejam construídas ou adquiridas para a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Em vista disso, entendeu que o sujeito passivo tem direito à apuração de créditos sobre tais bens. No entanto, para que possa realizar a apuração acelerada do art. 6º da Lei nº 11.488/2007 os bens devem ser utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

O critério jurídico adotado pela fiscalização é totalmente improcedente e se mantém na mesma linha anterior, ou seja, não há direito ao crédito na fase agrícola, diante a visão restritiva do Fisco, que impõe relação direta com o produto final.

Já enfatizamos que há clara ilegalidade nesta interpretação, uma vez que o processo produtivo não pode ser segregado para a agroindustrial, sedo esta fase uma etapa inerente e essencial de sua atividade.

De outro lado, é fato incontroverso e a fiscalização não questiona que todos os itens do ativo da impugnante participam e possuem relevo na fase agrícola. Não há qualquer questionamento do Fisco neste ponto.

Deste modo, com fundamento o art. 3º, inciso II e VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como art. 6º, da Lei n. 11.488/2007, não há dúvida do direito ao crédito de forma integral e imediata, uma vez que as edificações e reformas se dão dentro do processo produtivo da impugnante, ou seja, na fase agrícola.

Por fim, em relação aos bens adquiridos antes de 2007, afirma que não poderiam ser objeto de depreciação acelerada. Ora, não é o momento da aquisição que estabelece o critério de amortização, pois são incorridos a cada mês.

Sendo assim, se após 2007, com o surgimento da lei, apesar de já existir a aquisição, ainda havia amortização, esta se tornou acelerada, aplicando-se a legislação vigente no momento que incorreu este crédito no mês (despesa incorrida no mês). É como já decidiu o STJ (AgRg no Resp 1263041/SC, DJe 07/03/2014).

Receitas Sujeitas à Não-Cumulatividade

Informa a fiscalização a necessidade de tributação pelo regime não cumulativo no percentual de 9,25% quanto ao período entre 12/04/2013 e 09/07/2013, para vendas no mercado interno do açúcar bruto (VHP), pois a alíquota zero prevista a partir da MP 609/2013 para referido item somente se deu em 09/07/2013, com a conversão da Lei n. 12.839/2013.

Quanto ao período entre 01 a 09 de julho de 2013, não há dúvida do equívoco do lançamento, uma vez que se aplicaria a alíquota zero prevista a partir da Lei nº 12.839/2013, com publicação em 10/07/2013.

O art. 1º das leis que tratam da não-cumulatividade do PIS/COFINS deixa clarividente que o período de apuração se dá em bases mensais.

Assim, a incidência de tais contribuições não se dá a cada operação mercantil de venda do produto (no caso o açúcar), uma vez que, como dito pelo disposto no art. 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o faturamento mensal.

Caberá, dessa forma, ao contribuinte verificar todas as receitas auferidas durante determinado mês – no caso março –, apurar qual seria o seu total, e, por conseguinte, aplicar a lei vigente quanto à base de cálculo e alíquota.

Ora, a alíquota não incide a cada operação de venda, mas, ao final do mês (“faturamento mensal”), de tal sorte que, naquele período de apuração mensal da receita bruta auferida, teremos um único percentual (alíquota) a ser aplicado.

Daí não existir dúvida de que, ao final do mês de julho de 2013, já estava vigente o art. 1º, da Lei n. 12.839/2013, alterando o art. 1º da Lei n. 10.925/2004).

Deste modo, possível concluir que, para o período entre 1º e 9 de julho 2013, deveria ser aplicada a alíquota zero de PIS/COFINS nas vendas no mercado interno, mais especificamente, no caso concreto, para o açúcar classificado no código 1701.14.00 da TIPI vigente à época.

De outra parte, ainda restaria o período entre 12/03/2013 até 30 de junho de 2013, todavia, entendemos que, como se trata de produto destinado à alimentação humana ou animal, havia a suspensão de PIS/COFINS nos termos do art. 9º, da Lei n. 10.925/2004.

Rateio dos Créditos no Regime Não-Cumulativo

A fiscalização estabeleceu o percentual da receita vinculada ao mercado interno e externo, bem como créditos.

Todas as matérias que supostamente podem impactar no rateio da receita ou crédito foram devidamente impugnadas em seus respectivos itens, razão pela qual há total improcedência nesta revisão.

Da Diligência

Em que pese todos os argumentos lançados pela Impugnante, no sentido de que o auto de infração lançado é manifestamente nulo, estando em descompasso com o conceito de insumo e, assim, que as glosas perpetradas pela fiscalização não devem em hipótese alguma serem mantidas, mesmo assim, a Impugnante de modo a sanar toda e qualquer dúvida que ainda pudesse existir por parte da autoridade julgadora, requer a realização de diligência, nos termos do inciso IV, do artigo 16, do Decreto 70.235/72, sobretudo, diante do laudo técnico apresentado desde a impugnação.

Nesta hipótese, a diligência será apta a demonstrar a composição dos créditos glosados e a fundamentação de cada glosa, informações sem as quais não é possível exercer o direito de defesa.

Do Pedido

Diante de todo o exposto, requer-se, preliminarmente, o reconhecimento da nulidade da glosa ora combatida, em face da utilização incorreta e restritiva do conceito de insumo, que culminou na lavratura dos autos de infração ora combatidos.

Caso assim não se entenda, requer-se a realização de diligência fiscal, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto 70.235/72, conforme fundamentos acima expostos.

Caso não acolhida a preliminar acima e o pedido de diligência, requer-se que a presente manifestação de inconformidade seja conhecida e julgada procedente, culminando no cancelamento da glosa de compensação realizada.

Por fim, em sendo mantida a glosa, requer a reforma parcial para ser afastada a incidência de juros, bem como destes sobre a multa aplicada, uma vez que inexiste fundamento legal para exigência dessa natureza.

Ato contínuo, a DRJ-FORTALEZA(CE) julgou a manifestação de inconformidade do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

CONCEITO DE INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO. INSUMO DO INSUMO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. A permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Em seu Recurso Voluntário, a Empresa suscitou as mesmas questões de mérito, repetindo as mesmas argumentações apresentadas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de compensação de crédito de PIS não cumulativo do 3º trimestre/2013, decorrente de vendas ao mercado externo, que foi parcialmente homologado, tendo em vista que no período foram identificadas incorreções na apuração da contribuição.

Inicialmente, cumpre ressaltar que o Recurso Voluntário foi apresentado em relação a todos os tópicos, inclusive com relação aqueles que a decisão de primeira instância reverteu as glosas. Assim, uma vez que nenhum dos tópicos foi objeto de Recurso de Ofício, consideram-se não conhecidos em razão de perda do objeto, os seguintes itens constantes do recurso voluntário:

- (i) CCT (Corte, Carregamento e Transporte);
- (ii) Centro de Custo não relacionado com a fabricação;
- (iii) Serviços não relacionados diretamente com a fabricação;
- (iv) Despesas com arrendamento agrícola;
- (v) Bens do Ativo Imobilizado – Máquinas e Equipamentos – Área Agrícola.

Como se observa no acórdão recorrido, a decisão quanto a possibilidade do aproveitamento de direito do crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo se deu em

consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005.

Com base no conceito de insumo fixado pelo STJ e aceitando que a área agrícola como parte do processo produtivo, o Colegiado *a quo* reverteu grande parte das glosas realizadas, restando neste momento processual, em sede de Recurso Voluntário, apreciar somente os temas ainda em litígio.

Desta feita, restaram para apreciação deste Colegiado os créditos relativos a:

- (i) Crédito Presumido – Rateio Proporcional;
- (ii) Edificações e Benfeitorias em Imóveis – Centros de Custo: “Diretoria”;
- (iii) Diferença na Base de Cálculo – Julho de 2012;
- (iv) Receitas sujeitas à não cumulatividade (Incidência sobre vendas no Mercado Interno de Açúcar Bruto);
- (v) Pedido de Diligência; e
- (vi) Juros e Multas;

Cabe esclarecer, ainda, que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividade precípua a agroindústria, especialmente, a produção de açúcar e álcool, a serem comercializados no mercado interno e no exterior.

Feitas essas considerações para melhor compreensão das matérias envolvidas, passa-se a análise das rubricas glosadas.

Crédito Presumido – Rateio Proporcional

Neste tópico a Fiscalização apontou a inclusão equivocada de créditos presumidos (art. 8º da Lei n. 10.925/2004), determinando a alteração do rateio e respectiva possibilidade de compensação quanto aos créditos acumulados. Os fatos que ensejaram a glosa foram assim descritos pela Autoridade Fiscal:

52. Trata-se de crédito presumido na aquisição de cana-de-açúcar como insumo para produção de açúcar, desde que atendidos os requisitos previstos no art. 8º da Lei 10.925/2004. O crédito, conforme estabelecido nesta Lei, é calculado nos termos do art. 8º, §3º, inc. III.

53. Apesar deste item também não se referir às Linhas 02 e 03 das fichas 06A/16A do DICON (Bens e Serviços Utilizados como Insumos), sua análise aqui fundamenta-se no fato de que, conforme relatado anteriormente, este crédito foi incluído pelo sujeito passivo na Linha 02 do DICON a partir do 2ºTrim/2013, conforme se verifica nas planilhas do **ANEXO I – Apuração Crédito Pis Cofins** referentes a estes meses, bem como nas planilhas auxiliares denominadas **ANEXOS I.I, I.II e I.III – Relação NFs.Entrada**.

54. Procedimento correto teria sido informar o valor do crédito presumido diretamente na Linha 26 das fichas 06A/16A do DICON, como o sujeito passivo havia informado até o 1º Trim/2013. No entanto, ao informar o valor da base de cálculo de crédito na Linha 02, conforme se verifica nos **ANEXOS I.I, I.II e I.III**, o sujeito passivo tomou a precaução de informar a base de cálculo correta de maneira que, mesmo informando em lugar errado, não alterou o valor do crédito presumido, que acabou sendo calculado com valor correto.

55. Tal equívoco, no entanto, a despeito de não alterar o valor do crédito, ao ser incluído na Linha 02 acabou passando pelo rateio de créditos, sendo parte dele vinculado a receitas não tributadas no mercado interno e receitas de exportação e, desta forma, com possibilidade de ressarcimento e compensação, o que de fato ocorreu com a inclusão do mesmo nos PER em análise.

56. A legislação instituiu o crédito presumido em questão apenas com a possibilidade de desconto das próprias contribuições, conforme se verifica na redação do *caput* do art. 8º da Lei 10.925/2004, não havendo a possibilidade de utilização do mesmo por compensação ou ressarcimento.

57. Para resolver este problema, a solução adotada pela auditoria fiscal foi deslocar o crédito presumido da Linha 02, onde foi informado pelo sujeito passivo e submetido a rateio, para a Linha 26, onde não deverá ser submetido a rateio. Portanto, o valor da base de cálculo de crédito será glosado na Linha 02 e, ao mesmo tempo, o valor do crédito presumido para PIS e para COFINS será informado na Linha 26; este procedimento não altera o valor final do crédito presumido calculado pelo sujeito passivo, apenas impedindo que o mesmo seja utilizado por compensação ou ressarcimento.

58. A apuração deste crédito presumido, conforme determinado pelo art. 8º da Lei 10.925/2004, podia ser feita desde 01/08/2004 no caso de aquisição de cana-de-açúcar como insumo tanto para produção do Açúcar Bruto (VHP) quanto para a produção do Açúcar Branco (cristal ou refinado).

A Recorrente se defende afirmando que nas instruções de preenchimento do DACON, na coluna "Créditos Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno", devem ser informados os valores das aquisições, dos custos e das despesas efetuados no mercado interno vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência das contribuições ao PIS e da COFINS, conforme disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/04. Ocorre que, de acordo com disposto no § 1º do art. 11 da Lei nº 11.727/2008, é vedado à pessoa jurídica vendedora de cana-de-açúcar o aproveitamento de créditos vinculados à receita de venda efetuada com suspensão na forma do *caput* deste artigo.

Conclui afirmando que o procedimento se faz por força de regra específica no qual veda o aproveitamento do crédito vinculado as saídas suspensas disciplinadas no art. 11 da Lei nº 11.727/2008, restringindo a possibilidade de enquadramento da regra geral prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/04 sobre as operações não tributadas no mercado interno.

Como se observa, o valor do crédito presumido na aquisição de cana de açúcar foi incluído indevidamente na Linha 02, fato que acabou o incluindo no rateio de créditos, sendo esse crédito ficou erroneamente vinculado à receitas não tributadas no mercado interno e receitas de exportação e, desta forma, com possibilidade de ressarcimento e compensação do crédito presumido informado.

Como se sabe, o crédito presumido calculado pelo Contribuinte não pode ser objeto de ressarcimento e nem de compensação, já que essas operações não se enquadram na possibilidade de apuração de crédito básico das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, afinal, são aquisições realizadas de pessoas físicas, cooperado pessoa física, ou com suspensão da contribuição, sendo especificamente destinado à dedução com débitos tributários da mesma espécie contributiva apurados em fases posteriores. Esse é o mesmo entendimento da SRF, expresso pela edição do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005, que assim dispôs:

Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º **não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento**, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

[...]

(negrito nosso)

Conforme explicitado pelo Auditor-Fiscal, o Contribuinte, ao incluir o montante relativo ao crédito presumido na Linha 02 do DACON (Bens e Serviços Utilizados como Insumo) mesmo apurando o valor correto previsto na Lei nº 10.925/2004, acabou por ratear esse crédito presumido da mesma forma que fez com os créditos básicos das contribuições, ensejando a utilização indevida de parte desse crédito presumido para ressarcimento e compensação.

A fim de corrigir o erro cometido no preenchimento da DACON, a Fiscalização acertadamente, deslocou os valores da Linha 02 do DACON para a Linha 26 (Crédito Presumido de Atividades Agroindustriais), o que, na prática, manteve o valor do crédito, impedindo apenas a utilização de parcela deste em compensações e ressarcimento, de acordo com a legislação que rege a matéria.

Portanto, inexistente lastro legal para o procedimento adotado pela Recorrente que pretendeu submeter os créditos presumidos ao rateio proporcional, utilizando, indevidamente, parte do crédito em Pedidos de Ressarcimento ou Declaração de Compensação. Como antes afirmado, a legislação fiscal apenas prevê a sua utilização para a dedução com débitos tributários da mesma espécie contributiva apurados em fases posteriores, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Por fim, quanto a outros questionamentos sobre o rateio incluídos neste tópico pela Recorrente, a exemplo de **“a Fiscalização teria deslocado no cálculo do rateio uma pequena parcela da venda de álcool no mercado interno de NT (não tributada) para MI (tributada no mercado interno)”** e **“os valores da Copersúcar não podem ser considerados no percentual de rateio realizado, uma vez que já vem segregado pela Cooperativa. Deste modo, devem entrar no rateio somente os valores da recorrente”** entendo que não devem ser conhecidos uma vez que não foram abordados na impugnação e não se tratam de matérias de ordem pública.

Os temas não suscitados em sede de impugnação não podem mais ser analisados nesta instância administrativa, a menos que sejam matérias de ordem pública. Ocorreu assim, a preclusão, de acordo com o art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Edificações em Benfeitorias e Imóveis

Neste tópico, a Fiscalização glosou os créditos de depreciação acelerada de Edificações em Benfeitorias e Imóveis relacionadas com o centro de custo “Diretoria” que não se relaciona com a área de produção de bens destinados a venda, bem como com a depreciação acelerada calculada sobre imobilizados adquiridos ou construídos antes de 2007, nos termos estabelecidos pelo art. 6º, da Lei nº 11.488/2007.

Em sua defesa, a Empresa sustenta que as edificações e reformas relacionadas com o centro de custo “Diretoria” dá direito aos créditos de depreciação acelerada uma vez que o

imobilizado é utilizado na atividade da empresa, o que, mesmo não se tratando de relação direta com o produto final, permite o direito ao crédito, com fundamento no art. 3º, inciso II e VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como art. 6º, da Lei n. 11.488/2007.

Sem razão a Recorrente.

A Lei nº 11.488/2007 dispõe o direito a crédito sobre a depreciação acelerada nos seguintes termos:

Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de **edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.**

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.

[...]

§ 5º O disposto neste artigo aplica-se somente aos créditos decorrentes de gastos incorridos a partir de 1º de janeiro de 2007, efetuados na aquisição de edificações novas ou na construção de edificações.

(negritos nossos)

Como se percebe pelos dispositivos transcritos, exige-se para estar sujeito à depreciação acelerada que o imobilizado seja utilizado **na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.**

No caso concreto, os gastos realizados com benfeitorias realizadas no centro de custos “Diretoria” tem nítida natureza de bens utilizados na área administrativa, sem qualquer relação, portanto, com aqueles bens ou benfeitorias utilizados na área de produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. Além disso, não foi juntado aos autos qualquer documento que permita conclusão em contrário.

No que concerne a glosa dos créditos de depreciação acelerada dos bens adquiridos antes de 2007, a Recorrente sustenta que o momento da aquisição/construção do imobilizado é irrelevante para fins de desconto de créditos da depreciação acelerada. Defende que existindo quotas de depreciação a realizar quando da entrada em vigor da Lei nº 11.488/2007, em 1º de janeiro de 2007, o bem é passível de cálculo da depreciação acelerada.

Melhor sorte não tem razão a Recorrente nesse aspecto.

Como se observa no art. 6º, §5º, da Lei nº 11.488, de 2007, anteriormente transcrito, o texto da lei é expresso que somente os gastos incorridos a partir de 1º de janeiro de 2007, efetuados na aquisição de edificações novas ou na construção, estão aptos para apropriação dos créditos à proporção de 1/24 por mês.

A IN RFB nº 1.911/2019, que consolidou a legislação do PIS e da Cofins, repetiu nos exatos termos o conteúdo da Lei nº 11.488, de 2007 quanto aos requisitos para um bem estar sujeita a depreciação acelerada.

Assim, deve ser mantida a glosa da depreciação acelerada com fundamento no centro de custo “Diretoria” e a relativa aos bens adquiridos/construídos em período anterior a 1º de janeiro de 2007.

Por fim, com relação as alegações quanto aos itens de limpeza e zeladoria (conservação) de máquinas, constantes deste tópico, não devem ser conhecidas por falta de objeto, haja vista que o acórdão recorrido reverteu essas glosas.

Receitas Sujeitas a Não Cumulatividade

Neste tópico a Fiscalização explica que no período referido a Empresa efetuou a venda Açúcar Bruto (VHP) – NCM 1701.14.00 com alíquota zero, quando deveria ter aplicado no caso as alíquotas normais de 1,65% para PIS e de 7,6% para COFINS, sendo informadas nas fichas 07A/17A do DICON. Os fatos que levaram a tal conclusão foram assim descritos pela Autoridade Fiscal:

148. Os valores informados no DICON estão descritos nas planilhas dos arquivos digitais denominados **ANEXO V – Demonstrativo Contribuição Pis Cofins**, com informações complementares nas planilhas dos arquivos **ANEXO V.I – Relação NFs. Saída**, ambos apresentados em atendimento à INTIMAÇÃO FISCAL 046/2016.

149. A análise do demonstrativo do **ANEXO V** permitiu concluir que o sujeito passivo não apurou no DICON as contribuições de PIS/COFINS sobre a venda de açúcar bruto (NCM 1701.14.00) no período de 08/03/2013 até 09/07/2013, conforme a seguir se relata.

150. De acordo com os Livros de Produção Diária (LPD) de Açúcar das Safras de 2011/2012, de 2012/2013 e de 2013/2014, no período sob análise as unidades de Descalvado e de Mococa da Usina Ipiranga somente produziram o Açúcar Bruto (VHP) – código NCM 1701.11.00 até 2011 e NCM 1701.14.00 a partir de 2012. Esta informação é confirmada nos arquivos apresentados pelo sujeito passivo, elaborados pela Cooperativa (planilhas PN66), os quais somente incluem para o sujeito passivo faturamento referente a venda de Açúcar Bruto (RAW, conforme indicado nas planilhas PN66).

151. Apesar de parte das notas fiscais de saída de açúcar da Usina Ipiranga para a Cooperativa ter sido emitida constando NCM 1701.99.00, correspondente ao Açúcar Branco (cristal ou refinado), as informações do LPD e das planilhas PN66 dão conta de que tratam-se, na verdade, de saídas de Açúcar Bruto – VHP (NCM 1701.14.00), único tipo de açúcar produzido pela Usina Ipiranga neste período.

152. A contribuição sobre a receita da venda de açúcar no mercado interno, no regime não-cumulativo, nos termos dos arts. 1º e 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, era apurada com aplicação das alíquotas normais de 1,65% e 7,6%, respectivamente para PIS e COFINS.

153. No entanto, a venda no mercado interno de Açúcar Branco (cristal ou refinado) – NCM 1701.99.00 – passou a ser tributada à alíquota ZERO com a edição da Medida Provisória nº 609/2013, que acrescentou o inc. XXII ao art. 1º da Lei 10.925/2004. Portanto, a partir de 08/03/2013 ficou reduzida a ZERO a alíquota da contribuição incidente na venda de açúcar classificado no código NCM 1701.99.00. Conforme já esclarecido, a Usina Ipiranga não produziu Açúcar Branco (NCM 1701.99.00) no período.

154. Por outro lado, a venda no mercado interno de Açúcar Bruto (VHP) – NCM 1701.14.00 – somente passou a ser tributada à alíquota ZERO com a conversão da MP nº 609/2013 na Lei 12.839/2013, uma vez que na conversão ficou estabelecido que seria reduzida a ZERO a alíquota incidente na venda não só do açúcar classificado no código 1701.99.00 (Açúcar Branco) como também do açúcar classificado no código 1701.14.00 (Açúcar Bruto – VHP). Assim, a redução a ZERO da alíquota de contribuição incidente

na venda de Açúcar Bruto (NCM 1701.14.00) somente teve vigência a partir de 10/07/2013.

155. Concluindo, a receita com a venda do Açúcar Bruto (VHP) esteve sujeita à apuração de contribuição às alíquotas não-cumulativas normais de 1,65% e 7,6% até 09/07/2013. No entanto, o **ANEXO V** demonstra que o sujeito passivo deixou de apurar as contribuições sobre a venda deste tipo de açúcar já a partir de 08/03/2013 (como se fossem vendas de Açúcar Branco), deixando de apurar contribuições não-cumulativas no período de 08/03/2013 até 09/07/2013.

A Recorrente, por sua vez, inicialmente questiona a exigência de contribuição sobre o período de 01 a 09/07/2013, ressaltando a ocorrência do Fato Gerador do PIS e da COFINS somente ao final do mês, portanto, todas as vendas realizadas no mês de julho de 2013, inclusive do período de 01/09/2013 estariam sujeitas à alíquota zero.

No entanto, o acórdão recorrido esclareceu que não houve lançamento das contribuições no período de 01 a 09/07/2013, motivo pelo qual o argumento perde seu objeto.

Quando ao período de abril a junho de 2013, a Recorrente entendeu que suas vendas estariam abrangidas pela suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

Entretanto, conforme indicado no trecho transcrito do despacho decisório transcrito, a Fiscalização verificou que o produto comercializado pelo Contribuinte naquele período foi exclusivamente o classificando no código NCM 1701.14.00, sendo que esse código não consta entre aqueles produtos sujeitos à suspensão constante do caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, portanto, não estando abrangido pela suspensão prevista no art. 9º da mesma lei.

Assim, deve ser mantida a incidência da contribuição as alíquotas 1,65% e 7,6% para a venda de Açúcar Bruto.

Pedido de Diligência

Com relação ao pedido de diligência formulado, cabe frisar que pedido de diligência deve ser indeferido haja vista que já constam nos autos elementos suficientes a fim de se decidir a respeito das questões de mérito postas quanto à procedência do direito creditório da Recorrente, nos termos do art.18 do Dec. nº70.235/72.

Juros Selic

Sustenta a Recorrente que o percentual de juros máximo de juros aplicável ao débito exigido é de 1% (um por cento) ao mês.

Também não deve prosperar essa alegação.

A aplicação da taxa SELIC nos débitos para com o Fisco Federal encontra-se atualmente prevista pelo §3º do art.61 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente

ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

(negrito nosso).

Ademais, a questão se encontra pacificada neste Colegiado por meio da Súmula CARF nº 4 que é de observância obrigatória pelos seus membros, *in verbis*:

Súmula CARFnº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Desta feita, deve ser mantida a incidência dos juros.

Juros Sobre Multa de Ofício e Inconstitucionalidade da Multa de Ofício Aplicada

Cumpra esclarecer que essas matérias não dizem respeito ao processo ora discutido de compensação, não devendo, por isso, ser conhecidas por este Colegiado.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo com relação aos seguintes argumentos: (i) CCT (Corte, Carregamento e Transporte); (ii) Centro de Custo não relacionado com a fabricação; (iii) Serviços não relacionados diretamente com a fabricação; (iv) Despesas com arrendamento agrícola; (v) Bens do Ativo Imobilizado – Máquinas e Equipamentos – Área Agrícola; (vi) Argumento sobre a “Fiscalização teria deslocado no cálculo do rateio uma pequena parcela da venda de álcool no mercado interno de NT (não tributada) para MI (tributada no mercado interno)” e (vii) Argumento sobre “os valores da Copersúcar não podem ser considerados no percentual de rateio realizado, uma vez que já vem segregado pela Cooperativa. Deste modo, devem entrar no rateio somente os valores da recorrente”. E, na parte conhecida, para negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo