



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10880.722823/2012-27
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-013.067 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente RAIZEN ENERGIA S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, restando preclusa sua alegação em recurso voluntário.

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, apenas quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços, e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA, GERA DIREITO AO CREDITAMENTO.

O arrendamento de imóvel rural pagos a pessoa jurídica e utilizados na atividade da empresa, gera direito ao crédito previsto no art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A Lei nº. 12.058/2009 permitiu o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (CÓFINS)

LEGISLAÇÃO CORRELATA. CONEXÃO.

A correlação entre as normas que regem as contribuições, autoriza a aplicação das mesmas conclusões referentes ao lançamento do PIS/Pasep para a Cofins

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos capítulos referentes ao “critério de rateio” e do capítulo referente a “Insumos para produção de álcool carburante e despesas de frete e armazenagem nas respectivas operações de venda, referente ao centro de custo ANIDRO CARBURANTE ME e VENDA ANIDRO CARBURANTE,” em virtude da preclusão consumativa. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade arguida. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes: a) aos custos com graxas e combustíveis utilizados na fase agrícola como na área fabril; b) aos custos com manutenção de equipamentos; c) aos custos com aquisição de fertilizantes; d) aos custos com aluguel de imóveis rurais; e) às depreciações realizadas do ativo imobilizado utilizado na área agrícola; f) aos custos com fretes no transporte de cana-de-açúcar da fase agrícola até a área fabril e os fretes na operação de venda, a exceção do centro de custo ANIDRO CARBURANTE ME e VENDA ANIDRO CARBURANTE. Vencidos o Conselheiro Walker Araújo, que manteve a glosa referente aos custos com o transporte de trabalhadores entre as unidade fabris, revertia às glosas referente aos custos com controle de peso e qualidade e despesa com armazenagem; o Conselheiro José Renato Pereira de Deus que revertia a glosa referente aos fretes de produtos acabados e a Conselheira Denise Madalena Green que revertia às glosas referentes aos custos com controle de peso e qualidade e despesas com armazenagem

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Walker Araujo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente Conselheira Larissa Nunes Girard, substituída pelo Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono PARTE do relatório do Acórdão recorrido:

Trata o presente processo dos autos de infração (AI) de contribuição para o PIS/PASEP e de contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS, lavrados contra o contribuinte acima identificado nos valores de principal de R\$ 237.176,43 e R\$ 870.883,05, respectivamente, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, relativamente ao período de apuração (PA) 2º trimestre de 2007, contra o qual foi interposta impugnação pela interessada.

O auto de infração teve por base as análises feitas pela fiscalização da RFB e sintetizadas no termo de verificação fiscal (TVF, e-fls 3144/71), tendo sido recebido via postal pela impugnante na data de 24/04/2012 (e-fl. 5395), que apresentou impugnação em 16/05/2012 (e-fl. 5469).

Segundo o TVF, parte integrante e indissociável do AI, a fiscalização se originou do MPF-D 0810300-2011-00862-1, cujo foco da auditoria estava ligado à verificação de

liquidez e certeza dos créditos de PIS e de COFINS, apurados no regime não cumulativo.

Contribuição para o PIS/PASEP:

1- incidência cumulativa padrão – omissão de receita sujeita à contribuição para o PIS – omissão dos valores relativos às doações de álcool carburante;

(...)

2- incidência não-cumulativa padrão - omissão de receita sujeita à contribuição para o PIS – exclusão da base de cálculo do PIS de descontos concedidos nos meses do 2º trimestre de 2007 e omissão dos valores de doações, amostras, brindes e bonificações em abril/2007:

(...)

3- créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição – saldo insuficiente de crédito de PIS, descontado:

(...)

Contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS

1- incidência cumulativa padrão – omissão de receita sujeita à COFINS – omissão dos valores relativos às doações de álcool carburante:

(...)

2- incidência não-cumulativa padrão - omissão de receita sujeita à COFINS – exclusão da base de cálculo da contribuição de descontos concedidos nos meses do 2º trimestre de 2007 e omissão dos valores de doações, amostras, brindes e bonificações em abril/2007:

(...)

3- créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição – saldo insuficiente de crédito de COFINS, descontado:

(...)

As omissões de receita decorrem, segundo os autuantes, dos valores de doações, amostras, brindes e bonificações contabilizados para abril/2007, não destacados nos documentos fiscais (notas fiscais de venda) e pendentes de eventos posteriores à sua emissão, contrariando o que reza a IN nº 51/1978.

Os créditos descontados indevidamente na apuração das contribuições decorrem do conceito de insumo adotado pela fiscalização e que tem sua base na IN SRF 404/2004, segundo a qual somente os insumos diretos de produção (matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem e, por determinação legal, combustível, lubrificantes e energia elétrica) aplicados ou consumidos na produção de açúcar e de álcool podem gerar crédito.

Em suma, todo e qualquer custo ou despesa que não estiverem relacionados diretamente à produção de açúcar e álcool (insumos diretos) não foi considerado pela fiscalização como passíveis de geração de crédito de Pis ou Cofins. Assim, foram glosados itens diversos relacionados às áreas de administração agrícola, administração/planejamento industrial, alojamento agrícola, armazém de açúcar, armazém externo – cavinato e cerba, brigada de combate a incêndio e todos os demais setores relacionados às e-fls 3154 e 3155.

Igualmente, foram glosados valores informados em memorial de cálculo (planilha) sem o correspondente número do comprovante fiscal, do CNPJ ou CPF do fornecedor e seu nome ou razão social, descrição do item, bem como a identificação do centro de custo.

Foram glosados créditos relativos a combustível e serviços utilizados no transporte interno, bem como itens que não se enquadram no conceito de insumo ou sejam insumos diretos de produção; aluguel de veículos; aluguel agrícola; aluguel de bens que não se relacionam com atividades da empresa; valores pagos a pessoas físicas; despesas

com estacionamento; energia elétrica não utilizada no estabelecimento; despesas de transporte vinculadas a álcool carburante (regime cumulativo); documentos com falta de identificação; depreciação de bens utilizados no setor administrativo e agrícola; bens adquiridos até 30/04/2004 e devoluções de mercadorias destinadas ao mercado externo.

Em decorrência, foram elaboradas planilhas de cálculo em que foram cotejados os valores declarados em DACON *versus* valores admitidos como créditos pela fiscalização (e-fls 3166/71).

Inconformada com o lançamento, a pessoa jurídica apresentou impugnação aos autos de infração lavrados sustentando a correção dos procedimentos adotados por ela e afirmando que:

a- quanto à exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS de doações, amostras, brindes, bonificações ou descontos incondicionais, teria errado a fiscalização ao adotar tal posicionamento, pois tratam-se tais despesas, na verdade, de descontos incondicionais, sendo hipótese de não incidência tributária e não pode sofrer a exigência fiscal;

- sustenta a impugnante que por determinação legal, a base de cálculo do Pis e da Cofins é o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas (Dec. 4.524/2002) ou a receita bruta de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica (Lei 10.637/2002): por essa razão as despesas com doações, amostras, brindes, bonificações ou descontos incondicionais, não estão compreendidas no conceito de faturamento;

- afirma que a legislação citada exclui literalmente da base de cálculo das contribuições os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos, o que tem tido repercussão na jurisprudência do STJ (Resp. 1029434/CE) – por não estarem condicionadas a nenhum evento futuro, as doações, amostras, brindes e bonificações equiparam-se aos descontos incondicionais dados pela empresa a seus clientes;

- aponta para a inaplicabilidade da IN SRF 51/1978, vez que são totalmente incondicionais os descontos dados em suas práticas comerciais, não tendo a norma secundária competência para modificar o sentido dos conceitos advindos do direito privado;

- defende a tese de que a ausência dos destaques nas notas fiscais não descaracteriza as doações, amostras, brindes e bonificações feitas por ela, entende que a natureza da operação não pode estar relacionada com a documentação fiscal que lhe dá suporte e sim com a realidade dos fatos decorrentes da operação realizada e invoca o CTN em seus artigos 111 c/c 112 para, na dúvida de interpretação quanto à dispensa no cumprimento da obrigação acessória, dever-se dar em benefício da impugnante. Aponta julgado do CARF que trariam o mesmo sentido do exposto.

b- quanto à inclusão na base de cálculo das contribuições do Pis e da Cofins de valores relativos às doações, amostras e brindes, o AI não deve prosperar posto que tais valores não constituem ingresso de receita, vez que as mercadorias são transferidas a título gratuito, inexistindo a incidência de tais contribuições, além do que:

-o destaque em nota fiscal, condição imposta pelo fisco para que o desconto seja considerado incondicional, não é prática comercial adequada, podendo prejudicar o exercício da atividade econômica da empresa;

-a autoridade lançadora baseou-se em uma normativa anterior à Constituição de 1988 para contestar a legalidade de um procedimento da autuada que é feito há anos;

-os atos normativos de caráter secundário, como decretos, instruções normativas e ordens de serviço não podem inovar na ordem jurídica, sendo que só a lei pode fazê-lo;

c- quanto à glosa de créditos das contribuições para o Pis e Cofins decorrentes de operações no mercado interno e externo lançados em DACON, estes decorreram de incorreto entendimento fazendário para a palavra “*insumos*”, cujo sentido não é o mesmo daquele adotado pela legislação do IPI (não-cumulatividade constitucional), pois

este baseia-se num sistema de débitos e créditos, nos quais o imposto cobrado em operações anteriores é escriturado como crédito, para fins de compensação com o imposto devido nas operações posteriores enquanto que aquele outro tem como regra matriz que a incidência recai sobre o faturamento das empresas, cf definição legal, e não sobre as operações em si; e, ainda:

- o sistema de créditos de Pis e Cofins baseia-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e demais encargos, além da instituição de créditos presumidos;

-o próprio contribuinte deve apurar o valor a ser abatido segundo a fórmula $\text{Pis} = \text{Alíquotas} \times \text{Receitas} - \text{Alíquota} \times \text{Compras}$, ou seja, não pode ser equiparada à não-cumulatividade do ICMS e do IPI;

-o termo insumos tem sua aceção jurídica na forma da LC 95/02, em que “*a clareza da norma deve ser obtida mediante o uso de palavras e de expressões em seu sentido comum*”, ou seja, não havendo definição em lei para “*insumos*” nem utilização subsidiária da legislação do IPI, deve ser tomado seu sentido comum, que é cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços;

-o conceito de insumos contido na IN SRF 404/04, base da presente autuação, é interpretado de forma maliciosa e aplicado ilegalmente, vez que o poder regulamentador do executivo está adstrito a apenas e tão somente assegurar a fiel execução das leis, não podendo sob nenhuma hipótese inovar na ordem jurídica;

-afirma ser tal interpretação da norma uma violação do princípio constitucional da legalidade, não sendo dado ao Executivo criar direitos e obrigações, amparando tal entendimento em vasta jurisprudência e doutrina;

-é indevida a glosa efetuada dos créditos, pois os bens e serviços utilizados como insumos são inerentes essenciais ao processo produtivo da empresa, a saber:

* ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, que estão diretamente ligados ao processo produtivo, o que vem ao encontro da Solução de Divergência nº 12/2007;

* combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação (indispensável à atividade agroindustrial); sem combustível não há como conceber plantio, tratos culturais, colheita, transporte e industrialização da cana de açúcar; os combustíveis são verdadeiro insumo de produção, intrinsecamente ligados ao processo industrial e à atividade da empresa, visto que são consumidos ou inutilizados no processo produtivo;

* os itens elencados pela fiscalização como serviços estão diretamente ligados ao processo produtivo, como por exemplo, mão de obra de pessoa jurídica para manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça) utilizados na lavoura de cana de açúcar como fertilizante para a preparação do solo, entre outros;

* despesas com armazenamento de açúcar e de álcool e transporte para a exportação ou mercado interno e demais despesas portuárias, que estão diretamente ligada ao processo produtivo;

* energia elétrica (art. 3º, inc III; Leis 10637 e 10833)

* aluguéis e arrendamentos:

-imóveis:

i- moradia de funcionários (inc IV, art 3º Leis 10637 e 10833);

ii- prédios, máquinas e equipamentos pagos à PJ (idem);

-veículos – verificação da plantação, análise, pulverização e fertilização por aspersão, totalmente vinculado com o processo produtivo (art. 3º Leis 10833/03 e 10637/02);

* arrendamento agrícola - arrendamento de propriedades rurais para plantio (idem);

* armazenagem e frete na operação de venda, suportadas pelo vendedor (art. 3º IX, Leis 10637/02 e 10833/03 e Solução de Consulta nº 168/2008));

* depreciação de bens do ativo imobilizado, tais como moendas – intrinsecamente ligados à produção industrial;

* crédito presumido da atividade agroindustrial:

-aquisição de cana de açúcar de PF e cooperados PF;

-aquisição, com suspensão, de PJ agropecuária;

* devoluções de mercadorias destinadas à exportação (maio/07) – creditamento por ser compensação de prejuízos com a devolução ou cancelamento venda e de receitas (recolhimentos já efetuados de Pis e Cofins);

d- inconstitucionalidade da multa aplicada – a multa lançada com base nos art. 44, I, Lei 9.430/96 (redação do art.14 da Lei 11.488/2007) e art. 10 da LC 70/91 não se aplica, vez que os créditos debatidos foram objeto de pedido de ressarcimento e compensação; ao impor aos contribuintes uma sanção política com a exigência da multa, fere o Executivo os seus direitos fundamentais, violando o processo legal, manifestado no direito de acesso à RFB; isto porque:

-o pedido de crédito, feito via PER/DCOMP, deve ser apreciado em 5 anos, pelo que se homologa tácita ou expressamente o direito do contribuinte ou se permite a discussão administrativa de tal direito: não se pode exigir multa sem saber se houve erro do contribuinte e tal lançamento se baseia em presunção fiscal, insuficiente para o ato em si;

-esta é a situação verificada quando da aplicação do art. 44, I, da Lei 9430 (redação dada pela lei 11.488), vez que se está presumindo um procedimento equivocado quando o procedimento de ressarcimento/compensação ainda se encontra pendente de apreciação;

-se houvesse multa a ser aplicada, seria a do parágrafo 15 do art 74 (Lei 9.430), pelo que o ato consumado do fisco enseja a nulidade do auto, vez que a infração não é coerente com a norma aplicada, é fruto de arbitrariedade;

Requer a procedência total da impugnação; pela juntada de novos documentos que comprovem as alegações e, por derradeiro, que o presente processo seja baixado em diligência para verificar a inexistência de ingresso de valores relativos às doações, bonificações, brindes e amostras, não podendo ser base de cálculo das contribuições para o Pis e Cofins.

A 4ª Turma da DRJ em Fortaleza julgou a impugnação improcedente, nos termos do Acórdão nº 08-32.066, de 03 de dezembro de 2014, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO

O pedido de perícia formulado com o objetivo de protelar injustificadamente a solução do litígio não é de ser deferida.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre a ocorrência de uma das situações de exceção previstas legalmente.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa por transbordar, do ponto de vista constitucional, os limites de sua competência o julgamento da matéria.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS DE BONIFICAÇÕES, DOAÇÕES, BRINDES E AMOSTRAS. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste previsão legal para exclusão de valores relativos a bonificações, doações, brindes e amostras da base de cálculo das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Os descontos incondicionais são excluídos da base de cálculo das contribuições, desde que constem das notas fiscais de venda e não dependam de eventos posteriores à sua emissão.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

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

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

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

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

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

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

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS.

A lei apenas autoriza créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa relativos às despesas de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa, não alcançando, assim, as despesas com aluguel de veículos, ainda que necessários à referida atividade.

Impugnação improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta que:

- É nula a decisão recorrida ao alterar o critério jurídico adotado pela Fiscalização para justificar a cobrança de PIS/COFINS sobre as bonificações concedidas pela RECORRENTE, contrariando, assim, o art. 146 do CTN;
- As bonificações concedidas pela RECORRENTE a título de doações, brindes e amostras a título gratuito não geram receitas passíveis de tributação pelas contribuições ora exigidas;

- Os descontos aplicados pela RECORRENTE enquadram-se no conceito de descontos incondicionais e, de acordo com as Leis n.ºs 10.833/03 e 10.637/02, não integram a base de cálculo de PIS/COFINS. Nesse particular, a suposta exigência de destaque do desconto em nota fiscal, conforme mencionado no acórdão recorrido, é desprovida de fundamento legal;
- O conceito de insumo, para fins de PIS e COFINS, não se confunde com o conceito utilizado na legislação do IPI, sendo que, para fins de apropriação de créditos das referidas contribuições, **não é necessário** haver o desgaste físico do bem, mas a relação de pertinência e essencialidade ao processo produtivo;
- Os bens e serviços utilizados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria também devem ser considerados como insumo para fins de PIS e COFINS, pois o art. 3º das Leis n.º 10.833/03 e 10.637/02 fazem referência ao termo "produção". Ademais, o laudo técnico apresentado comprova a UNIDADE do processo produtivo da RECORRENTE;
- Os dispêndios com manutenção de equipamentos gerais, reformas de pneus e os insumos indiretos em geral apresentam relação de pertinência e essencialidade ao processo produtivo, **tal como comprovado pelo laudo em anexo**, devendo, portanto, serem passíveis de apropriação de créditos;
- Os dispêndios com combustíveis, lubrificantes e graxa podem ensejar os créditos pleiteados, por se tratarem de bens ou serviços utilizados em etapas da produção do açúcar e do álcool, inserindo-se no critério de insumos;
- Os dispêndios com armazenagem, frete de produtos entre estabelecimentos da empresa e demais despesas incorridas nas operações de venda apresentam relação de pertinência e essencialidade ao processo produtivo, devendo, portanto, serem passíveis de apropriação de créditos;
- A depreciação de máquinas, equipamentos e veículos utilizados tanto na fase agrícola quanto nas demais áreas da atividade produtiva da RECORRENTE ensejam a apuração de créditos de PIS e COFINS, conforme decisões do CARF no sentido de que a produção não se restringe à fase industrial da agroindústria;
- Não devem ser mantidas as glosas efetuadas em relação aos créditos presumidos decorrentes de despesas incorridas com bens e serviços adquiridos de pessoas físicas pois as Leis n.º 12.058/2009 e n.º 12.350/2010 autorizam expressamente a compensação do saldo de crédito presumido apurado nos termos da Lei n.º 10.925/2004;
- Não deve ser mantida a glosa em relação às devoluções de mercadorias, uma vez que o inciso VIII, do art. 3o, da Lei 10.833/03 tem previsão expressa que autoriza a tomada de créditos em relação aos bens recebidos em devolução;
- Inexiste vedação legal ao creditamento em relação às despesas incorridas com insumos utilizados na produção de álcool carburante e os custos de fretes e armazenagem nas respectivas operações de venda de álcool, conforme entendimento da própria Receita Federal do Brasil, formalizado por meio da Solução de Consulta n.º 119 – COSIT;
- Além de se enquadrarem no conceito de insumo, as despesas portuárias fazem jus ainda, ao creditamento de PIS/COFINS, em decorrência de expressa previsão legal, notadamente o art. 3o, IX, das Leis 10.637/2002 e 10.833/03, o qual trata das despesas de armazenagem, espécie na qual as despesas portuárias estão enquadradas;

- além de enquadrarem-se com perfeição ao art. 3o, inciso IV das leis 10.637/02 e 10.833/03, as despesas incorridas com arrendamento mercantil são passíveis de creditamento de PIS/COFINS por estarem abrangidas no conceito de insumo para fins da atividade econômica praticada pela RECORRENTE;
- não deve ser mantido o critério de rateio utilizado pela Fiscalização, uma vez que cria hipótese de exclusão - de créditos - não prevista na norma de regência de PIS/COFINS, ofendendo assim o próprio princípio da não-cumulatividade; e
- deve ser cancelada a exigência de juros de mora sobre a multa punitiva em razão da inexistência de fundamento legal.

Termina o recurso requerendo:

(i) preliminarmente, o acórdão seja julgado nuí, por violação ao art. 146 do CTN, na parte relativa à cobrança de PIS/COFfNS sobre bonificações e descontos incondicionais, determinando a remessa do processo para DRJ, a fim de novo acórdão seja proferido;

(ii) caso a preliminar acima seja superada ou caso se entenda que, em homenagem à celeridade processual, é possível cancelar integralmente o auto de infração, seja, no mérito, reformado o acórdão recorrido, cancelando-se integralmente as exigências ora questionadas;

(iii) Caso o auto de infração não seja integralmente cancelado, a RECORRENTE requer que seja cancelada a exigência de juros sobre multa de ofício.

(iv) Alternativamente, caso se entenda que as razões e elementos já apresentados não seriam suficientes para demonstrar a procedência de suas alegações, a RECORRENTE pede a conversão do julgamento em diligência, para que lhe seja dada a oportunidade de trazer aos autos elementos que se entendam necessários para justificar a correção da exclusão das bonificações/descontos incondicionais da base de cálculo de PIS/COFINS e a regularidade dos créditos por ela apropriados, conforme as dúvidas que, eventualmente, vierem a surgir;

O processo foi sorteado a este relator na forma regimental.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo.

Quanto aos demais requisitos de admissibilidade, passo a análise por capítulo.

Critério de rateio.

Ao efetuar a glosa dos créditos do PIS/PASEP na sistemática não-cumulativa, relativamente ao 2º Trimestre de 2007, a Fiscalização sustentou a existência de equívoco no cálculo dos créditos apropriados em razão de ter sido utilizado critério de rateio diverso do estabelecido pelo artigo 3º, § 8º, inciso II da Lei nº 10.833/2003.

Na Impugnação não houve um capítulo específico sobre esse tema.

No recurso voluntário, reclama a recorrente que inexistindo na legislação aplicável ao caso qualquer regra que autorize a exclusão das receitas com isenção, alíquota zero, do ativo permanente e as receitas financeiras do rateio proporcional de que trata o § 8º, inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, essas deverão compor obrigatoriamente o cálculo.

Insumos para produção de álcool carburante e despesas de frete e armazenagem nas respectivas operações de venda.

Segundo Termo de Verificação Fiscal, *"foram glosados os valores relativos à armazenagem e fretes vinculados ao centro de custo ANIDRO CARBURANTE ME e VENDA ANIDRO CARBURANTE, tributado no regime cumulativo, sem direito a crédito".* Consta, ainda, que *"também não foram aceitos os insumos e serviços vinculados ao centro de curso ANIDRO CARBURANTE - ME, tributado no regime cumulativo, sem direito a crédito".*

Na Impugnação não houve um capítulo específico sobre esse tema.

No recurso voluntário, a recorrente afirma que da leitura do inciso I, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, verifica-se que a legislação trata da vedação da tomada de crédito especificamente quanto aos bens adquiridos para revenda, hipótese diversa daquela que foi objeto de questionamento pela Fiscalização. Conforme consta do próprio TVF, a recorrente creditou-se das despesas incorridas com (i) insumos efetivamente utilizados na produção de álcool carburante (e, portanto, não se trata de álcool não destinados à revenda) e (ii) fretes e armazenagem nas operações de venda e revenda de álcool (isto é, não se trata de crédito sobre aquisição do álcool, e sim o transporte e a armazenagem do álcool). Portanto, a vedação legal acima mencionada não se aplica ao caso concreto.

Conforme se pode constatar, estes dois capítulos recursais não constaram da impugnação ao Auto de Infração, sendo, portanto, preclusa a dedução em sede de recurso voluntário, nos termos dos artigos 16 e 17 do Decreto 70.235/1.972, a seguir transcritos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Diante dos fatos, não conheço dos capítulos referentes ao **“critério de rateio”**, e **“Insumos para produção de álcool carburante e despesas de frete e armazenagem nas respectivas operações de venda”**, em virtude da preclusão consumativa.

Quanto aos demais capítulos recursais, identifico todos os pressupostos de admissibilidade, de forma que deles conheço e passo à análise.

Preliminar de nulidade.

Alega a recorrente que deveria ser anulada a decisão recorrida, uma vez que houve mudança no critério jurídico adotado pela fiscalização para justificar a cobrança de PIS/Cofins sobre as bonificações concedidas pela recorrente.

A definição dos critérios jurídicos da incidência tributária, pela leitura que faço do dispositivo em comento, compete ao órgão responsável pela administração fazendária, que em âmbito federal, está representado na Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Nessa ordem de ideias, o art. 146 está imbricado com o art. 100, também do CTN, que define as normas complementares dos decretos, leis, tratados e convenções internacionais, onde se insere a forma como se manifesta a Administração Tributária acerca dos critérios jurídicos a serem observados, seja pelos contribuintes, seja pelos seus agentes encarregados pela fiscalização, acerca da incidência tributária.

Então, os critérios jurídicos são delineados pelos atos normativos expedidos, pelas decisões administrativa a que a lei atribua eficácia normativa, os convênios firmados entre os entes federativos e as práticas reiteradas adotadas pelas autoridades administrativas.

No caso vertente, nenhuma dessas situações se verificou, não havendo qualquer ato normativo específico em relação ao caso dos autos, ou decisão administrativa vinculante, ou mesmo observância de uma prática reiterada, motivo pelo qual não há que se falar em modificação dos critérios jurídicos a exigir efeitos *ad futurum*, como defende o contribuinte.

Portanto, não se aplica o art. 146 CTN a este capítulo recursal.

Cravada essa premissa, observa-se que a recorrente alega uma possível mudança entre os motivos determinantes utilizados pela Fiscalização para incluir na base de cálculo do PIS e da Cofins os valores referentes às bonificações e as razões de decidir da DRJ para manter a tributação sobre as mencionadas rubricas, conforme trecho abaixo reproduzido:

Em síntese, a Fiscalização entendeu que os descontos incondicionais e as bonificações concedidas pela RECORRENTE deveriam ser incluídas na base de cálculo do PIS/COFINS, pois (i) não constaram das notas fiscais de venda, e (ii) dependeriam de evento posterior à emissão da respectiva nota fiscal, não atendendo assim os critérios estabelecidos na Instrução Normativa SRF n.º 51/78.

Em face da impugnação apresentada pela RECORRENTE, a DRJ houve por bem manter o auto de infração lavrado, por entender, em síntese, que (i) os descontos incondicionais não se enquadrariam na conceituação definida na Instrução Normativa SRF n.º 51/78 por não haver destaques nas notas fiscais de venda de álcool carburante dos descontos concedidos, e (ii) quanto "*às bonificações, doações, brindes e amostras, não existe previsão legal de exclusão dos valores a eles relativos da base de cálculo das contribuições*".

Entendo que a tese da recorrente não tem amparo legal ou fático, pois tanto a Fiscalização como a decisão recorrida se utilizou das mesmas razões para incluir na base de cálculo das exações as bonificações e os descontos concedidos.

A Fiscalização afirmou no TVF que para ser desconto incondicional o valor das bonificações/descontos deveriam representar parcela redutora do valor de venda e constar na nota-fiscal de venda do respectivo bem, na linha da IN RFB n.º 51/78. Como no caso em questão não houve o destaque, as mencionadas operações não foram consideradas descontos incondicionais. Quanto às doações, brindes e amostras, não haveria previsão legal para exclusão da base de cálculo dessas rubricas, logo, deveriam ser tributadas. Essa foi a mesma linha seguida pela decisão recorrida.

Portanto, não vejo alteração entre os motivos determinantes do auto de infração e as razões de decidir apresentadas pela DRJ no capítulo que tratou da inclusão das bonificações/descontos, doações, brindes e amostras nas bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Forte nestes argumentos, afastou a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

MÉRITO

Base de cálculo. Bonificações. Descontos incondicionais.

A recorrente excluiu os valores referentes aos descontos concedidos e não considerou os valores das doações, amostras, brindes e bonificações na apuração da base de cálculo tributável do PIS e da Cofins.

Sua decisão teve como supedâneo as seguintes razões:

- a) As bonificações são remessas gratuitas de mercadorias desvinculadas de contratos de venda, vale dizer, operações que constituem mera liberalidade e são efetivadas a título gratuito e, desse modo, não implicam em ingresso de receita, fato gerador das referidas contribuições. Neste norte, o auto de infração ora questionado deve ser cancelado, a fim de que os valores referentes à remessa gratuita de mercadorias pela recorrente, glosados sob o título de "bonificações, doações, brindes e amostras", não sejam considerados receitas para fins de apuração das bases de cálculo de PIS/COFINS; e
- b) Os descontos incondicionais são previamente definidos nos contratos de venda e independem, para a sua efetivação, de qualquer evento futuro e incerto, de modo que, o seu oferecimento diretamente nas duplicatas (sem menção expressa na nota das mercadorias) não constitui razão suficiente para, por si só e como quer fazer parecer a Fiscalização, atribuir-lhes caráter condicional ou aptidão para gerar receita passível de tributação pelas contribuições ora exigidas

As razões recursais apresentadas para esses dois capítulos foram as mesmas oferecidas na impugnação.

Por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar esses dois capítulos recursais, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, *in verbis*:

Da tributação de bonificações, doações, brindes, amostras e descontos.

A impugnante reclamou da tributação dos valores relativos a bonificações, doações, brindes, amostras e descontos incondicionais, mas, visto e analisado detalhadamente os autos, chega-se à conclusão de que o seu inconformismo é improcedente.

Descontos incondicionais:

No tocante aos descontos incondicionais, a legislação de regência (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003) de fato prevê sua exclusão da base de cálculo, nos seguintes termos:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; (...)

A Instrução Normativa SRF nº 51/1978 conceitua o que vem a ser “descontos incondicionais”, *in verbis*:

4.A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta da vendas e serviços, diminuídas (a) das vendas canceladas, (b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente e (c) dos impostos incidentes sobre as vendas.

4.1 - Vendas canceladas correspondentes a anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços; eventuais perdas ou ganhos decorrentes de cancelamento de venda, ou de rescisão contratual, não devem afetar a receita líquida de vendas e serviços, mas serão computados nos resultados operacionais.

4.2 - Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

Vemos nos documentos anexados aos autos que não há destaques nas notas fiscais de venda de álcool carburante dos descontos concedidos, portanto, não se enquadrando os descontos concedidos na conceituação acima, entendo correta sua tributação pela fiscalização.

Das doações, bonificações, amostras e brindes:

Conforme rezam as Leis 10637/2002 e 10833/2003 (com a redação dada pela Lei 10.865/2004) a base de cálculo das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins é o valor do faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

O parágrafo 3º do artigo 1º exclui da base de cálculo do Pis e da Cofins as receitas decorrentes:

1. de saídas isentas ou sujeitas à alíquota zero;
2. as auferidas por pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora na condição de substituta tributária; de venda de álcool para fins carburantes;
3. referentes às vendas cancelada e aos descontos incondicionais concedidos;
4. referentes às reversões de provisões e recuperação de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita e,
5. as receitas não operacionais, decorrentes de venda do ativo imobilizado.

Já em relação às bonificações, doações, brindes e amostras, não existe previsão legal de exclusão dos valores a eles relativos da base de cálculo das contribuições, não sendo legítimo ao contribuinte fazê-lo. Por essa razão, indefiro a impugnação da pessoa jurídica nesse mister.

Diante de todo exposto e em virtude de a interessada não ter apresentado argumentos para contrapor a *ratio decidendi* do acórdão de impugnação e por consequência, reformar a decisão de piso, mantenho-a pelos seus próprios fundamentos e nego provimento ao capítulo recursal, mantendo a tributação do PIS e da Cofins sobre os valores referentes aos descontos/bonificações, doações, brindes e amostras.

Créditos.

a) Insumos. Conceito.

A pedra angular do litígio posta neste capítulo recursal se restringe à interpretação das leis que instituíram o PIS e a Cofins não-cumulativos. A celeuma que embasa a maior parte

dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

O Conselheiro José Renato Pereira de Deus, no processo n.º 13502.720849/2011-55 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha opinião sobre o conceito, e por consequência, minhas razões de decidir, *in verbis*:

II.2.2 - Conceito de Insumo

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF n.º 247/2002, e artigo 8º da IN SRF n.º 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST n.º 181/1974 e n.º 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

e (b) 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e detetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com

alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo da sociedade. Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

A recorrente efetua a atividade de plantio de cana-de-açúcar e transformação desta em álcool e açúcar. Tendo por base essa atividade, passa-se a análise da participação no processo produtivo de cada insumo reclamado pela recorrente.

Insumos aplicados na fase agrícola.

O acórdão recorrido manteve o entendimento da Fiscalização, no sentido de não reconhecer os créditos pleiteados pela recorrente relativos aos insumos (bens e serviços) utilizados na fase agrícola do seu processo produtivo.

No recurso voluntário, a recorrente alega que é legítimo o direito do crédito de PIS e COFINS em relação aos insumos aplicados na produção, vale dizer, na criação de um novo bem, no caso, a cana-de-açúcar, sendo impossível dissociá-la do produto final, que seria o açúcar ou o álcool. Em outras palavras, tendo-se em conta que a recorrente efetua a atividade de plantio da cana-de-açúcar (produção) e transformação desta em álcool ou açúcar (fabricação), é certo que a legislação pertinente assegurou o direito ao crédito para o insumo de ambas as atividades, conforme consta expressamente do inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03.

Apenas no recurso voluntário, aduz laudo/parecer técnico sobre a cadeia produtiva da indústria sucroenergética elaborado pelo Departamento de Agroindústria, Alimentos e Nutrição da USP.

Portanto, o que se tem a decidir é se a fase agrícola faz parte do processo produtivo da recorrente.

Já me pronunciei em outras oportunidades sobre o tema. Ao meu sentir, o processo produtivo de agroindústria ultrapassa a fase ocorrida no parque fabril, nos casos em que o sujeito passivo produz seu insumo ao invés de adquiri-lo no mercado. Entendo que os custos com a produção de seu insumo podem ser essenciais ao processo produtivo, desde que provados

nos autos. Em outras linhas, aceito a teoria do insumo do insumo. Que seria exatamente a possibilidade de aproveitamento dos custos com os insumos que servirão de insumos para o produto final.

Partindo dessa premissa, analiso os autos e as alegações/provas apresentadas pela interessada para lastrear seu pleito.

Primeiro ponto que merece destaque é o fato de que a recorrente na impugnação faz breves referências ao aproveitamento de insumos da fase agrícola. Mesmo procedimento adotado no recurso voluntário. Não foi identificado quais os insumos que seriam essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo e que ensejariam o direito ao crédito.

Em outros capítulos recusais, a recorrente tece argumentos sobre bens e serviços específicos e que foram utilizados na fase agrícola. Esses insumos serão tratados em capítulos individualizados.

Outro ponto a ser mencionado diz respeito ao laudo apresentado pela recorrente. Em momento algum da instrução probatória o sujeito passivo se propôs a apresentar um descritivo de suas operações. Mesmo após ser intimado em 08/08/2011, para descrever o processo produtivo da empresa. Na impugnação, não foi apresentado nenhum documento que identificasse o processo produtivo e os insumos da fase agrícola que poderiam gerar crédito.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual - no do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade - a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

- a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Analisando os autos, verifica-se que a situação fática não se enquadra em nenhuma das hipóteses enumeradas acima.

De outro lado, não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Dinamarco defende que o direito à prova não é irrestrito ou infinito:

A Constituição e a lei estabelecem certas balizas que também concorrem a traçar-lhes o perfil dogmático, a principiar pelo veto às provas obtidas por meio ilícitos. Em nível infraconstitucional o próprio sistema dos meios de prova, regido por formas preestabelecidas, momentos, fases e principalmente preclusões, constitui legítima delimitação ao direito à prova e ao seu exercício. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regidos pela lei.

Noutro giro, faltou dialeticidade neste capítulo recursal.

Sabemos que as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.

Fredie Didier Jr define a necessidade da dialeticidade do recurso:

A parte, no recurso, tem de apresentar a sua fundamentação de modo analítico, tal como é exigida para decisão judicial (art. 489, § 1º, CPC). A parte não pode expor as suas razões de modo genérico. Não pode valer-se de meras paráfrases da lei. Não pode alegar a incidência de conceito jurídico indeterminado, sem demonstrar as razões de sua aplicação ao caso. O dever de fundamentação analítica da decisão implica no ônus de fundamentação analítica da postulação. Trata-se de mais um corolário do princípio da cooperação. O STJ reconheceu expressamente a aplicação do art. 489, § 1º, do CPC, às partes ao analisar um agravo interno em que o recorrente se teria limitado, literalmente, a repetir os argumentos trazidos no recurso especial.

“A doutrina costuma mencionar a existência de um princípio da dialeticidade dos recursos. De acordo com esse princípio, exige-se que todo recurso seja formulado por meio de petição pela qual a parte não apenas manifeste sua inconformidade com ato judicial impugnado, mas, também e necessariamente, indique os motivos de fato e de direito pelos quais requer o novo julgamento da questão nele cogitada.

Rigorosamente, não é um princípio: trata-se de exigência que decorre do princípio do contraditório, pois a exposição das razões de recorrer é indispensável para que a parte recorrida possa se defender, bem como para que o órgão jurisdicional possa cumprir seu dever de fundamentar suas decisões (STJ, 2ª T. AgInt no AREsp 853.152/RS Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 13/12/2016, DJe 19/12/2016)”.

Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elementos indispensáveis ao órgão julgador para que possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

Dito isso, passo a análise de cada insumo individualizado, tendo por premissa que a fase agrícola faz parte do processo produtivo da recorrente e que estava preclusa a apresentação de documentos na interposição do recurso voluntário, de forma que o laudo apresentado não servirá de prova e as informações que nortearão minha decisão serão extraídas do recurso voluntário. Isto porque, não vejo como conferir direito a créditos que não foram devidamente discriminados e apontados sua essencialidade e relevância no processo produtivo do sujeito passivo.

Combustíveis, graxas utilizados no transporte interno de insumos e produtos.

A Fiscalização glosou os créditos decorrentes das aquisições de óleo diesel, gasolina e querosene, por entender que como não se tratam de produtos utilizados no processo produtivo e sim para transporte interno, suposta revenda e área agrícola, e, assim, não dariam

direito a crédito. De igual forma, reconheceu que a graxa e o lubrificante utilizado em veículos, caminhões e máquinas agrícola também não dão direito a crédito.

Afirma a recorrente que a produção do açúcar e do álcool abrangem de modo intrínseco e indissociável as atividades realizadas nas áreas rurais, desde a obtenção da terra (via arrendamento ou não), passando pelo plantio, colheita e destinação dos insumos para a produção do açúcar e do álcool. Nesse sentido, referidos produtos utilizados pela recorrente nos veículos, caminhões destinados ao transporte de insumos, de trabalhadores, de máquinas, bem como no próprio maquinário, integram o custo de produção apto a autorizar o creditamento de PIS/COFINS.

Entendo que os custos com combustíveis e graxas utilizados na fase agrícola como na área fabril e devem ser considerados para fins de creditamento do PIS e da Cofins, uma vez que são essenciais ao processo produtivo da recorrente.

Manutenção de equipamentos

Afirma a recorrente que a matéria-prima utilizada é extremamente abrasiva, com componentes ricos em cristais de sílica, além de elevado grau de impurezas como terra e areia, entre outros materiais erosivos. Estes provenientes do campo e de operações agrícolas, submetendo equipamentos e acessórios, peças e componentes mecânicos a um desgaste de alta intensidade e violência.

Diante deste fato, fica evidente a necessidade de manutenção periódica dos equipamentos do parque fabril, sendo essencial para a fabricação de seu produto.

Sendo assim, reverto as glosas referentes à manutenção de equipamentos.

Transporte de funcionários, Herbicidas, fertilizantes, energia elétrica gasta em projetos sociais, alugueis de veículos e insumos indiretos em geral.

Com o intuito de demonstrar a falta de dialeticidade quanto a relevância/essencialidade desses bens/serviços, reproduzo trecho do recurso voluntário:

As glosas supracitadas não devem prevalecer, pois todos os insumos glosados apresentam relação de pertinência e essencialidade como processo produtivo.

Veja-se que o acórdão ora atacado manteve a glosa do créditos sobre despesas de manutenção de equipamentos, reforma de pneus, insumos relativos a produtos químicos e insumos indiretos em geral.

Vale ressaltar que todos os dispêndios incorridos com os serviços de manutenção são indispensáveis ao processo produtivo da RECORRENTE, conforme atesta o laudo técnico juntado. Confirma-se trecho em que se justifica a necessidade de altíssimos investimentos em tal área:

'(...) nesse processo produtivo, utiliza-se matéria-prima extremamente abrasiva, com componentes ricos em cristais de sílica, além de elevado grau de impurezas como terra e areia, entre outros materiais erosivos. Estes provenientes do campo e de operações agrícolas, submetendo equipamentos e acessórios, peças e componentes mecânicos a um desgaste de alta intensidade e violência", (fls. 04 do laudo técnico).

Nesse contexto, questiona-se como seria possível produzir açúcar sem o combate e controle de pragas, ou, igualmente, como seria possível finalizar o processo produtivo sem o transporte do produto até sua armazenagem. Tais dispêndios são imprescindíveis à realização da atividade da empresa e, portanto, todos esses bens e serviços podem ser considerados indispensáveis à produção, devendo ser cancelada a glosa perpetrada.

Destaque-se, por relevante, que o CARF já decidiu pela possibilidade de apropriação de créditos sobre produtos químicos utilizados no processo produtivo e industrial.

Confira-se:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004 REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de 'insumo' é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e "serviços" que integram o custo de produção. CRÉDITOS. PRODUTOS QUÍMICOS. FRETES SOBRE COMPRAS. E legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação às aquisições de produtos químicos e fretes sobre compras de insumos pagos a pessoas jurídicas. Recurso Voluntário Provido em Parte."(CARF. Acórdão nº 3403-002.052. 3a. Seção. 4a. Câmara. 3a. Turma. Julgado em 24/04/2013. Relator Antônio Carlos Atulim. Relator Designado Antônio Carlos Atulim) (Destacou-se)

Em relação aos materiais de limpeza, desinfecção, embalagens utilizadas para transporte, combustíveis, lubrificantes e graxas, a 3a Turma da 4a Câmara da Terceira Seção do CARF já decidiu pela possibilidade de aproveitamento de créditos, conforme o seguinte julgado:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007 Ementa: DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA. As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Para a empresa agroindústria!, constituem insumos: materiais de limpeza e desinfecção; embalagens utilizadas para transporte; combustíveis: lubrificantes e graxa; e serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos. (...)" (grifou-se) (CARF. Acórdão nº 3403-002.476. 3a. Seção. 4a. Câmara. 3a. Turma. Julgado em 24/09/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Relator Designado Ivan Allegretti)

O aproveitamento de dispêndios relacionados com materiais e serviços voltados ao processo produtivo da RECORRENTE, inclusive da fase agrícola, como manutenção de equipamentos, reforma de pneus e manutenção de veículos, conforme descrito anteriormente neste recurso, também enseja o aproveitamento de créditos de PIS, tendo em vista a argumentação exposta anteriormente O CARF, nesse ponto, já proferiu decisão favorável ao contribuinte:

"Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008 REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. Os arts. 3o, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda. O art. 22-A da Lei nº 8.212/91 considera "agroindústria" a atividade de industrialização da matéria-prima de produção própria. Sendo assim, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindústria! em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização

propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de "insumo" é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e "serviços" que integram o custo de produção. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCLUSÃO DE CUSTOS E DESPESAS. O art. 6º, § 3º, da Lei 10.833/03 e o art. 27 da IN 900/08 não garantem aos contribuintes o direito à inclusão de todos os custos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora no cálculo dos créditos do regime não-cumulativo. CRÉDITOS. CUSTOS INCORRIDOS NO CULTIVO DE EUCALIPTOS. Os custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos destinados à extração da celulose configuram custo de produção e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas. FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. Os custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica configuram o custo de produção da celulose e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

CRÉDITOS. DESPESAS OPERACIONAIS. COMERCIALIZAÇÃO DO PRODUTO ACABADO. As despesas com inspeção, movimentação e embarque de celulose ocorrem na fase de comercialização do produto acabado e caracterizam despesas operacionais, não gerando créditos no regime da não-cumulatividade. CRÉDITOS. TRATAMENTO DE EFLUENTES. É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes, por integrar o custo de produção do produto destinado à venda (celulose). CRÉDITOS. ATIVO PERMANENTE. FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO. É legítima a tomada de crédito em relação ao custo de aquisição de bens do ativo permanente, ainda que os bens sejam empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS. MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS. FASE AGRÍCOLA. É legítima a tomada de créditos em relação ao custo de bens e serviços empregados na manutenção de veículos empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria, RESSARCIMENTO. CORREÇÃO. TAXA SELIC. É vedada a correção do ressarcimento por expressa determinação legal. Recurso voluntário provido em parte." (CARF, acórdão 3403-002.816, 3ª Seção, 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, julgado em 27.02.2014) (Grifou-se)

Ademais, a locação de equipamentos e máquinas, tal qual os veículos indevidamente desconsiderados, contém permissão legal expressa para creditamento, de maneira que a sua glosa, pela autoridade fiscal, não merece prosperar.

Reitera-se, assim, que todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para fomentar o processo produtivo da RECORRENTE, incluindo os serviços de transporte de cana, de funcionários e de produtos acabados, representam custos de produção. Para ilustrar, destaca-se que o CARF já decidiu pela possibilidade de creditamento, em caso análogo relacionado com produção de álcool e açúcar, de despesas relacionadas com a aquisição do serviço de transporte de trabalhadores:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Data do fato gerador: 31/03/2005 PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE ÁLCOOL E AÇÚCAR. INSUMOS. Geram direito a crédito do PIS não-cumulativo as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na produção da empresa, no caso, transporte de cana e transporte de olhadura; transporte, pago a pessoa jurídica, de trabalhadores rurais envolvidos na atividade de corte da cana-de-açúcar e as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados no maquinário agrícola ligado ao corte e carregamento da cana de açúcar, assim como, nos caminhões que transportam a cana da lavoura até a unidade industrial, por se tratarem de bens ou serviços utilizados em etapas da produção do açúcar e do álcool."

(CARF. Acórdão nº 3301-001.289. 3ª Seção. 3ª Câmara, 1ª Turma. Julgado em 25/01/2012. Relator Conselheiro Fábio Luiz Nogueira) (Grifou-se)

Em igual sentido, o CARF entendeu, no precedente abaixo, que é legítimo o creditamento de PIS/COFINS sobre o transporte de funcionários de usina de álcool e açúcar, tal qual se observa no caso em análise. Confira-se:

"PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. ART. 3º, II DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PESSOAS ENTRE A SEDE DA EMPRESA E O LOCAL DO CORTE DA CANA-DE- AÇÚCAR. POSSIBILIDADE. A análise do direito ao crédito deve atentar para as características específicas da atividade produtiva do contribuinte. Na atividade de usinagem de cana-de-açúcar, o transporte dos funcionários até o local do corte da cana-de-açúcar é uma atividade integrante, porquanto necessária, do processo produtivo. Situação em que o transporte do funcionário não configura pagamento de um benefício ao empregado, mas a contratação de um serviço que viabiliza a produção, integrando o processo produtivo. Também devem ser computados como insumos os adesivos, corretivos, cupinicidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas, pois devem ser consideradas como processo produtivo todas as etapas desenvolvidas pelo contribuinte para a obtenção do produto final. Recurso provido em parte." (CARF. Acórdão 3403-001.283. 3ª Seção, 4ª Câmara, 3ª Turma. Julgado em 06/10/2011. Relator Conselheiro Ivan Allegreti) (Grifou-se).

Assim, considerando a essencialidade dos dispêndios com fertilizantes, herbicidas e demais defensivos agrícolas ao processo produtivo da cana-de-açúcar, conforme consta do laudo técnico juntado (fls. 43/45 do referido laudo), deve-se garantir à RECORRENTE o seu direito creditório nos termos pleiteados.

Por conseguinte, impõe-se o reconhecimento de todos os créditos glosados pela fiscalização objeto deste tópico.

Pela simples leitura das razões postas neste capítulo, fica evidente que a recorrente teceu, apenas, argumentos para reversão da glosa referente aos herbicidas. Quanto às outras glosas, foram apontados julgados do CARF e não houve em momento algum a demonstração de quais eram os bens/serviços e como seriam considerados essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo.

Diante do contexto, entendo que apenas as despesas com aquisição de herbicida se mostram essenciais ao processo produtivo da cana-de-açúcar, sendo imperiosa a reversão da glosa efetuada pela fiscalização..

Depreciação de bens utilizados na fase agrícola.

O acórdão atacado também manteve a glosa de créditos em relação a depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na fase agrícola do processo industrial, por considerar, equivocadamente, que o termo "produção" se restringe à fase industrial da agroindústria. Com base nas razões expostas anteriormente, as despesas incorridas na fase agrícola do processo de produção de açúcar e álcool também devem ser consideradas insumos para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS. A produção industrial da recorrente, nesse sentido, depende da colheita de cana-de-açúcar. Por conseguinte, as máquinas e equipamentos utilizados no plantio, preparo da terra, colheita e qualquer atividade relacionada a fase agrícola da produção devem ser passíveis de crédito das contribuições com base na sua depreciação contábil ou no valor de aquisição, a teor do art. 3º, VI das Leis n.º 10.833/03 e n.º 10.637/02.

Conforme já havia me posicionado, a fase agrícola faz parte do processo produtivo da recorrente. Assim, os maquinários, implementos, materiais, componentes, peças, equipamentos adquiridos para utilização em máquinas agrícolas e caminhões devem gerar créditos das contribuições com base na depreciação prevista no § 1º, inciso III, do art. 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

Arrendamento de propriedade rural

O arrendamento consiste em um contrato agrário remunerado por meio de aluguel visando à utilização de um prédio rústico (terras utilizadas para a plantação de cana), logo, 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.

Quanto a esse capítulo, trago à baila a declaração de voto proferido no Acórdão n.º 3402-004.758 que tratou da mesma questão, tendo o mesmo contribuinte como recorrente, e que reflete minha opinião sobre o tema. Sendo assim, peço vênias para utilizar os fundamentos apresentados na declaração de voto daquele acórdão como *ratio decidendi* desse capítulo recursal, *verbis*:

A Recorrente defende a legitimidade do crédito quanto aos pagamentos de imóveis rurais, na medida em que a o art. 3º, inciso IV, das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002 não distingue entre prédios urbanos e rurais. Aduz que se inexistente distinção na lei, não cabe ao intérprete distinguir.

A legislação traz, em seu art. 3º, inc. IV, o direito aos créditos relativos aos "*aluguéis de prédios*, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa". Restando incontroverso que os aluguéis foram pagos a pessoas jurídica e que foram utilizados na atividade da empresa, resta discutir o alcance da expressão "*prédios*".

Buscando uma definição no dicionário Caldas Aulete, verifica-se os seguintes sentidos: "1. **Propriedade imóvel**. 2. Edificação com vários pavimentos ou andares, destinada a habitação ou a atividades comerciais ou industriais; 3. Qualquer edificação". Por sua vez, o dicionário Michaelis traz como significados: "1 Construção que contém uma série de apartamentos individuais. 2 **Propriedade imóvel, rural ou urbana**. 3 Construção feita de material apropriado ao fim a que se destina e segundo as regras arquitetônicas".

De pronto, pode-se constatar com entre os sentidos possíveis da expressão *prédio* está a noção de propriedade imóvel, seja ela rural ou urbana. Resta verificar se tal sentido é aceito também na legislação pátria.

Para isso remete-se imediatamente às definições do art.4º, I, da Lei 4.504/64 (Estatuto da Terra), no qual se define "Imóvel Rural", o "*prédio rústico*, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada".

Disso não discrepa o Código Civil, que em diversas oportunidades utiliza o termo *prédio* no sentido de imóvel. Senão vejamos:

Art. 206. Prescreve:

§3º *Em três anos:*

I a pretensão relativa a aluguéis de prédios urbanos ou rústicos;

Art. 609. A alienação do prédio agrícola, onde a prestação dos serviços se opera, não importa a rescisão do contrato, salvo ao prestador opção entre continua-lo com o adquirente da propriedade ou com o primitivo contratante.

Art. 964. Têm privilégio especial:

VI sobre as alfaias e utensílios de uso doméstico, nos prédios rústicos ou urbanos, o credor de aluguéis, quanto às prestações do ano corrente e do anterior;

Art. 1.250. Os acréscimos formados, sucessiva e imperceptivelmente, por depósitos e aterros naturais ao longo das margens das correntes, ou pelo desvio das águas destas, pertencem aos donos dos terrenos marginais, sem indenização.

*Parágrafo único. O terreno aluvial, que se formar em frente de **prédios de proprietários diferentes**, dividir-se-á entre eles, na proporção da testada de cada um sobre a antiga margem.*

*Art. 1.251. Quando, por força natural violenta, **uma porção de terra se destacar de um prédio e se juntar a outro**, o dono deste adquirirá a propriedade do acréscimo, se indenizar o dono do primeiro ou, sem indenização, se, em um ano, ninguém houver reclamado.*

*Parágrafo único. Recusando-se ao pagamento de indenização, **o dono do prédio a que se juntou a porção de terra deverá aquiescer a que se remova a parte acrescida.***

*Art. 1.252. O álveo abandonado de corrente pertence aos proprietários ribeirinhos das duas margens, sem que tenham indenização os donos dos terrenos por onde as águas abrirem novo curso, **entendendo-se que os prédios marginais se estendem até o meio do álveo.***

*Art. 1.264. O depósito antigo de coisas preciosas, oculto e de cujo dono não haja memória, será dividido por igual entre o **proprietário do prédio** e o que achar o tesouro casualmente.*

*Art. 1.277. **O proprietário ou o possuidor de um prédio tem o direito de fazer cessar as interferências prejudiciais** à segurança, ao sossego e à saúde dos que o habitam, provocadas pela utilização de propriedade vizinha.*

*Art. 1.282. A árvore, cujo tronco estiver na linha divisória, **presume-se pertencer em comum aos donos dos prédios confinantes.***

*Art. 1.283. **As raízes e os ramos de árvore, que ultrapassarem a estrema do prédio,** poderão ser cortados, até o plano vertical divisório, pelo proprietário do terreno invadido.*

*Art. 1.285. **O dono do prédio** que não tiver acesso a via pública, nascente ou porto, pode, mediante pagamento de indenização cabal, constranger o vizinho a lhe dar passagem, cujo rumo será judicialmente fixado, se necessário.*

Ao tratar da expressão prédio, especialmente no âmbito do livro do Direito das Coisas, o legislador utiliza a expressão inequivocamente no sentido de imóvel, e não de edificação caso contrário, teria que imaginar, por exemplo, o absurdo de uma árvore nascendo na linha divisória de duas edificações, situação de todo pitoresca.

Não só isso, distingue o legislador entre prédios urbanos e rústicos, rurais e agrícolas distinção esta que não é feita pelo legislador tributário ao enunciar como causa do crédito no regime de PIS e Cofins não cumulativos os "aluguéis de prédios".

Tal constatação atrai a aplicação do art.109 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Ao utilizar a expressão *prédio* termo secular no Direito Privado, o legislador tributário se vinculou a definição, conteúdo e alcance do mesmo naquele âmbito, sobrando-lhe apenas definir os efeitos tributários, quais seja, a geração de créditos pela comprovação de despesas com aluguéis.

Diante disso, não restam dúvidas de que, se pagos a pessoa jurídica e utilizados na atividade da empresa, o aluguel de imóvel rural, rústico ou não, dá direito ao crédito previsto no art.3º, IV das leis 10.637 e 10.833.

E não se diga que as contraprestações dadas em um *arrendamento rural*, realizado pelo Contribuinte, e regulamentado pelo Decreto 59.566/66 não são aluguéis, pois tal natureza é expressa em seu art. 3º:

*Art3º **Arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o***

objetivo de nêle ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei.

Forte nestes argumentos, dou provimento a este capítulo recursal e revento as glosas referentes aos custos com aluguel de imóvel rural.

Fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa e na operação de venda.

Assevera a recorrente que o transporte da cana-de-açúcar da lavoura para a indústria é imprescindível para a continuidade do processo. Assim, verifica-se que não há transporte mais essencial ao processo produtivo do que este.

Alega, outrossim, que a glosa das despesas com frete e armazenagem na venda é incabível e, portanto, merece reforma integral por este órgão. Com efeito, dispõe o art. 3º, inciso IX das Leis n.º 10.833/03 e 10.637/02 que as despesas com frete e armazenagem de mercadorias, quando suportadas pelo vendedor, são integralmente creditáveis, inexistindo fundamento para a glosa intentada.

Das informações coletadas conclui-se que as despesas com fretes estão divididas entre as relativas ao transporte de produtos acabados em operação de venda e ao frete sobre o transporte dos insumos utilizados para industrialização dos produtos a serem comercializados.

Os custos dos fretes referentes ao transporte dos insumos – cana-de-açúcar - incorporam ao custo dos insumos, desde que sejam assumidos pelo tomador do serviço. Cumprido esse requisito, estará acobertados pela legislação, e serão admitidos no custo dos insumos.

O aproveitamento do custo com frete relativo ao transporte de produto acabado para venda está previsto na Lei que instituiu a não-cumulatividade. Ressalto apenas que o ônus deve ser suportado pelo vendedor.

Assim, o único problema a ser resolvido se refere ao frete correspondente ao transporte de bens acabados entre estabelecimentos da mesma sociedade. Conforme já mencionado o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins tem um alcance maior do que matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem relacionados ao IPI e menor que os custos de produção do IRPJ. Contudo, defendo que nos casos em que a Lei previu, expressamente, o tipo do bem ou o do serviço que poderá ser utilizado para descontar créditos das exações, aplico os cânones legais. É o caso da despesa com fretes, o inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 prevê que apenas os fretes utilizados na operação de venda poderão servir de créditos a serem descontados do valor apurado de exação.

No caso em questão, o transporte de produto acabado de um estabelecimento a outro da mesma sociedade não dá direito ao crédito, pois falta previsão legal. Se fosse produto semiacabado, meu entendimento seria diverso, uma vez que esse frete faria parte do processo produtivo da empresa. Portanto, quanto a esse custo, mantenho afastados os valores da base de cálculo do crédito da Cofins.

Forte nestes argumentos, revento as glosas referentes aos custos com fretes no transporte de cana-de-açúcar da fase agrícola até a área fabril e os fretes na operação de venda, a exceção do **centro de custo ANIDRO CARBURANTE ME e VENDA ANIDRO CARBURANTE**.

Despesas portuárias

Nos termos do Termo de Verificação Fiscal, "não foram aceitas despesas de serviços como atracação de navio, supervisão de embarque de açúcar, controle de peso e qualidade, despachos aduaneiros, seguro de carga, carregamentos extraordinários, capatazia, pois o inciso IX do artigo 3º e art. 15, II da Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 prevê apenas fretes e armazenagem suportados pelo vendedor na operação de venda". No mesmo sentido, a DRJ entendeu que "despesas com exportação - serviços portuários com o recebimento, armazenagem e embarque de mercadorias: por não se tratar de custo ou despesa com o processo de fabricação dos produtos, não geram crédito das contribuições".

Assevera a recorrente que:

140. Os produtos produzidos pela RECORRENTE são altamente delicados, posto que o álcool é material que entra facilmente em combustão, ao passo em que o açúcar exige delicado manuseio para que não sofra perda de suas propriedades químicas em contato com inapropriada umidade.

141. Diante disso, torna-se patente a imprescindibilidade de despesas portuárias, destinadas à movimentação, acondicionamento, transporte portuário e estadia, incorridas pela RECORRENTE durante a exportação de sua produção.

142. Tais despesas, estão, portanto, intimamente ligadas à conclusão do processo produtivo, sem o qual todo o produto seria perdido e a empresa RECORRENTE não conseguira se manter no mercado,

143. Não bastasse tais razões, as referidas despesas portuárias fazem jus ainda, ao creditamento de PIS/COFINS, em decorrência de expressa previsão legal, notadamente o art. 3º, ix, das Leis 10.637/2002 e 10.833/03, o qual trata das despesas de armazenagem, espécie na qual as despesas portuárias estão enquadradas.

144. Isto porque as despesas portuárias são, por sua natureza, inerentes aos custos de armazenagem e de exportação, representando tão somente a parte final do transporte e armazenagem, qual seja, o carregamento do produto para exportação, sua estadia no porto, sua pesagem, entre outros.

Entendo que os serviços portuários glosados pela fiscalização - atracação de navio, supervisão de embarque de açúcar, controle de peso e qualidade, despachos aduaneiros, seguro de carga, carregamentos extraordinários e capatazia - não podem ser considerados insumos de produção dos bens produzidos pelo recorrente. Isso porque, não possuem qualquer relação com a produção de açúcar e álcool. Trata-se de serviços auxiliares executados em momento posterior, quando da venda ou escoamento do que foi produzido. Logo, não se subsumem em serviços que possam ser considerados insumos, pois não participam do processo produtivo do recorrente.

Com essas breves considerações, nego provimento a este capítulo recursal.

Bens e serviços adquiridos de pessoas físicas - Crédito presumido. Possibilidade de ressarcimento e compensação

A Fiscalização glosou créditos referentes a despesas incorridas com pagamentos efetuados a pessoas físicas em razão da suposta inexistência de previsão legal para creditamento de PIS/Cofins.

Alega a recorrente:

159. Em primeiro lugar, quanto à suposta vedação de compensação e ressarcimento do crédito presumido da agroindústria, diga-se que o único fundamento

para tal afirmativa é o Ato Declaratório Interpretativo n.º 15/2005, segundo o qual a Lei n.º 10.925/2004 autorizaria somente a dedução das contribuições vincendas.

160. De plano, deve-se dizer que o ADI em questão é nitidamente ilegal, porque não há na Lei n.º 10.925/2004 qualquer vedação à compensação ou restituição do crédito presumido outorgado à agroindústria. Também não se encontra proibição nesse sentido na legislação de regência do PIS e COFINS não cumulativos e que trata da compensação de tributos federais.

Assim, o cerne da questão é definir se os créditos presumidos da agroindústria podem ser objeto de processo de ressarcimento ou de compensação tributária.

A solução da lide passa necessariamente pelas irradiações das modificações impostas pela Lei n.º 10.925/2005 ao regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

Diante desse quadro convém identificar as respectivas mudanças e seus reflexos no caso em questão.

A Lei n.º 10.637/2002, assim dispõe sobre o assunto:

Art. 2º Para determinação do valor do PIS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65.

(...)

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

(...)

(...)

§ 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do **caput** deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10: (Incluído pela Lei n.º 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei n.º 10.925, de 2004) I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º; (Incluído pela Lei n.º 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei n.º 10.925, de 2004) II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal.

Assim, a agroindústria poderia aproveitar os créditos presumidos para dedução do valor a recolher resultante de operações no mercado interno, compensar com débitos próprios de tributos administrados pela SRF e, caso não conseguisse utilizá-los até o final de cada trimestre, pleitear seu ressarcimento.

Ocorre que os §§ 10 e 11 do art. 3º supra foram revogados pela Medida Provisória n.º 183, de 30 de abril de 2004 (publicada nessa mesma data em Edição extra do Diário Oficial da União), *verbis*:

Art. 3º Os efeitos do disposto nos arts. 1º e 5º dar-se-ão a partir do quarto mês subsequente ao de publicação desta Medida Provisória.

Art. 4º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.

Art.5º Ficam revogados os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A partir de agosto de 2004 produziria efeitos, portanto, a revogação desses créditos presumidos da agroindústria.

Sobreveio a conversão dessa Medida Provisória na Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (Diário Oficial de 26/07/2004), reinstituindo os créditos presumidos da agroindústria com alterações, conforme arts. 8º e 15:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todas da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do **caput** do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

(...)

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

II - na data da publicação desta Lei, o disposto:

a) nos arts. 1º, 3º, 7º, 10, 11, 12 e **15** desta Lei;

(...)

III - a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei

Observe que a Lei nº 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de **créditos presumidos com vigência a partir de 01/08/2004**, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento. Importa notar que, quanto ao aproveitamento, essa Lei dispôs apenas sobre a possibilidade da pessoa jurídica, indicada no *caput* dos arts. 8º e 15, *“deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.”*

De outro lado, a mesma Lei nº 10.925 manteve as revogações promovidas pela MP nº 183, *verbis*:

Art. 16. Ficam revogados:

I - a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação da Medida Provisória nº 183, de 30 de abril de 2004:

- a) os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e
- b) os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

Assim, como os créditos previstos no art. 3º, §§ 10 e 11 da Lei n.º 10.637/2002 e no art. 3º, §§ 11 e 12 da Lei n.º 10.833/2003 foram expressamente revogados pelo art. 16 da Lei n.º 10.925/2004, não sendo mais apurados na forma do art. 3º daquelas leis, não há mais possibilidade de efetuar compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro em relação a aqueles créditos, por falta de previsão legal. Pelo mesmo motivo, não é possível a compensação e o ressarcimento em relação aos créditos estabelecidos pelos arts. 8º e 15 da Lei n.º 10.925/2004.

Em função da revogação promovida pela Medida Provisória n.º 183 não ter produzido efeitos antes da reinstituição dos créditos presumidos da agroindústria pela Lei n.º 10.925, pode-se concluir que o aproveitamento de tais créditos não sofreu solução de continuidade.

Deste modo, em que pese a reinstituição de créditos presumidos para a agroindústria pela Lei 10.925, não houve mudanças nas formas de aproveitamento para dedução, compensação e ressarcimento previstas nas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, que contemplam apenas os créditos apurados “na forma do art. 3º e não esses “novos” créditos.

Com efeito, não é despidendo reiterar que a compensação e o ressarcimento admitidos pelo art. 5º da Lei n.º 10.637, de 2002, e pelo art. 6º da Lei n.º 10.833, de 2003, respeitam unicamente aos créditos apurados na forma do art. 3º das mesmas Leis:

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

[...];

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

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

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

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

[...]; (grifos acrescidos)

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...];

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

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

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

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

[...]; (grifos acrescidos)

Neste diapasão, a IN SRF n.º 600, de 28 de dezembro de 2005, dispõe seu art. 21, caput:

“Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

Como se pode notar o legislador não fez tal alteração, nem previu na própria Lei n.º 10.925/2004 outra forma de aproveitamento desse crédito presumido que não a dedução da própria contribuição devida em cada período. Portanto, desejou que apenas essa forma de aproveitamento fosse possível.

Por derradeiro, ao analisarmos o caput do art. 16, da Lei n.º 11.116/2005, notamos que este dispositivo trata especificamente do saldo credor apurado na forma do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, e do art. 15 da Lei n.º 10.865/2004, senão vejamos:

“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado **na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637**, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:(grifo nosso)

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

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.”

Noutro giro, não se pode perder de vista que a vedação do art. 8º, § 4º, da Lei n.º 10.925, de 2004, constitui norma especial, porquanto se refere unicamente à situação específica ali descrita. Destarte, apenas excepciona, sem, contudo, conflitar com a norma geral do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que permite ao vendedor manter os créditos vinculados às operações de venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS, previsão esta genérica e atinente às operações em geral.

Observe-se, ainda, que a previsão contida no *caput* dos arts. 8º e 15 da Lei n.º 10.925, de 2004, admite que as pessoas jurídicas aludidas “*poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP, devidas em cada período de apuração*” o crédito presumido ali tratado. Neste passo, entendo que prevalecem as vedações contidas no § 4º do art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, em relação às situações específicas previstas naquele artigo.

Posteriormente, a Lei n.º 12058, de 13 de outubro de 2009 aduziu importantes modificações no tema, a saber:

- a) Permitiu a compensação dos saldos dos créditos presumidos em discussão com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB;
- b) Autorizou o ressarcimento em dinheiro destes mesmos créditos, sob a ressalva de que o pedido só poderia ser efetuado para créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do mês subsequente ao da publicação da lei. E o pedido referente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período

compreendido entre 01/2009 e o mês de publicação da lei, a partir de 01/01/2010.

Por fim, a Lei n.º. 12.350, de 20 de dezembro de 2010, ratificou os direitos concedidos pela Lei n.º. 12058/2009, no sentido de manter a permissão ao ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do §3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

Pelas assertivas feitas, afluem razões jurídicas para as seguintes conclusões:

1 - A Lei n.º 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de **créditos presumidos com vigência a partir de 01/08/2004**, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento;

2 - A partir de agosto de 2004, a legislação deixa de possibilitar a compensação ou o ressarcimento de créditos presumidos de agroindústria de PIS/COFINS de operações de exportação, podendo apenas servir para abater o PIS/Cofins devido na sistemática da não-cumulatividade. Ou seja, o valor do crédito presumido previsto na Lei n.º 10.925, de 2004, art. 8º, somente pode ser utilizado para deduzir da contribuição para o PIS/Cofins apurado no regime de incidência não-cumulativa;

3 - A partir de 13/10/2009, a legislação retornou com a possibilidade de ressarcir ou compensar os créditos referentes à agroindústria.

Após esse singelo passeio pela legislação da não cumulatividade aplicada às agroindústrias, retornando ao caso em questão, conforme consta nos autos, a sociedade buscou compensar créditos presumidos de agroindústria das contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade em operações de exportação com débitos de outros tributos.

Como no presente caso, o período de apuração refere-se ao ano-calendário de 2007, anterior a vigência da Lei n.º 12.058/2009, entendo que não havia a possibilidade de ressarcimento/compensação pretendidos pela recorrente.

Por todo exposto, nego provimento a este capítulo recursal.

Devoluções

Pretende a recorrente reverter as glosas efetuadas pela Fiscalização em relação às devoluções de mercadorias destinadas à exportação. Segundo seu entendimento, no inciso VIII, do art. 3o, da Lei 10.833/03, tem previsão expressa que autoriza a tomada de créditos em relação aos bens recebidos em devolução e, a fiscalização não apontou qualquer fundamento para afastar a aplicação do referido dispositivo.

A glosa reclamada pela recorrente diz respeito à devolução de mercadoria destinada ao Japão. Ocorre que, pela sistemática da não-cumulatividade das contribuições, quando não há tributação na saída, não haverá crédito na devolução. Essa é a regra cravada no VIII, do art. 3º, da Lei 10.833/03.

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

(...)

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e **tributada conforme o disposto nesta Lei**;

Sendo assim, não vejo amparo legal para reversão da glosa pleiteada neste capítulo, de forma que nego provimento ao capítulo recursal.

Taxa Selic sobre a multa de ofício

Defende a recorrente que não existe fundamento legal para exigência da taxa Selic sobre a multa de ofício, de forma que deve ser afastada.

Essa matéria encontra-se pacificada no âmbito da Administração Tributária em virtude do Enunciado de Súmula CARF n.º 108, que se tornou vinculante pela Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Posta assim a questão, nego provimento ao capítulo recursal.

Conclusão

Diante de todo exposto, não conheço do capítulo referente ao “**critério de rateio**” e do capítulo referente a “**Insumos para produção de álcool carburante e despesas de frete e armazenagem nas respectivas operações de venda**”, em virtude da preclusão consumativa. Na parte conhecida, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes:

- a) aos custos com graxas e combustíveis e utilizados na fase agrícola como na área fabril e para transportar produto acabado para venda;
- b) aos custos com manutenção de equipamentos;
- c) aos custos com aquisição de fertilizantes;
- d) aos custos com aluguel de imóveis rurais;
- e) às depreciações realizadas do ativo imobilizado utilizado na área agrícola;
- f) aos custos com fretes no transporte de cana-de-açúcar da fase agrícola até a área fabril e os fretes na operação de venda.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho