



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10880.723059/2013-98
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3402-000.784 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 27 de abril de 2016
Assunto PIS/COFINS
Recorrente RAIZEN ENERGIA S/A
Recorrida UNIÃO

Por unanimidade de votos, converteu-se o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator. Esteve presente ao julgamento o Dr. Rodrigo Dalla Pria, OAB/SP n. 158.735.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

DIEGO DINIZ RIBEIRO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Carlos Augusto Daniel Neto e Diego Diniz Ribeiro.

Relatório

1. Trata-se de **Auto de Infração** com exigência de valores referentes à Contribuição para o PIS/Pasep, no total de R\$ 14.939.235,91, e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no total de R\$ 68.752.430,13, incluídos, em ambos os valores, principal, multa de ofício e juros de mora, relativos ao período de apuração de 01/01/2009 a 31/12/2009.

2. Em suma, estamos diante da conhecida discussão, neste Tribunal, a respeito do conceito de insumo para fins de incidência de PIS e COFINS, a qual gravita em torno de uma postura mais restritiva por parte da Receita Federal do Brasil, o que se dá com fundamento nas INs n.s 247/02 e 404/04, bem como de uma visão mais ampla por parte dos contribuintes, que atrelam o conceito de insumo a ideia de despesa dedutível, nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda.

3. Partindo do sobredito pressuposto, ou seja, de que insumo para fins de crédito de PIS e COFINS é aquele conceito estrito e aproximado da legislação do IPI (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) diretamente empregados na fase de industrialização, a fiscalização glosou todos aqueles créditos tomados pela Recorrente na fase de produção agrícola da cana de açúcar que, por sua vez, é ulteriormente empregada na fase industrial de produção de açúcar e álcool. É o que se depreende, v.g., do seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal:

(...).

Dessa maneira, vê-se que o termo insumo é gênero que abarca componentes aplicados direta e indiretamente na produção e, por isso, tem sido dividido em dois distintos subgêneros, quais sejam, os “insumos diretos” e “insumos indiretos”. Em consequência, por exemplo, são:

- 1) Insumos diretos de produção: matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, etc.; e*
- 2) Insumos indiretos de produção: energia elétrica, combustíveis, lubrificantes, manutenção de máquinas, aluguéis, etc.*

Essa maneira de entender o termo insumo se apresenta, de forma túcita, tanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, na sua versão atual, quanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2002, ambas com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, bem como nas IN SRF nº 247, de 2002, na versão dada pela IN SRF nº 358, de 2003, e nº 404, de 2004 (negritei).

Vista dessa maneira fica claro que, em regra, somente os insumos diretos de produção podem permitir o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tal regra só é rompida por determinação legal, como ocorre com os combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica, dentre outros insumos indiretos de produção que a despeito disto desoneram o créditos em tela (negritei).

Da análise do exposto acima, conclui-se que, além dos lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, consideram-se “insumos”, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação do açúcar e do álcool. Ou seja, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção do açúcar e do álcool. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.

(...). (fls. 60/61- grifos constantes no original).

4. Assim, partindo desta premissa e analisando documentos fiscais eletrônicos, planilhas e notas fiscais entregues pela Recorrente ao longo do procedimento fiscalizatório, a fiscalização glosou os seguintes itens que haviam sido tratados como crédito pela Recorrente:

(i) *em relação aos insumos atrelados à fase agrícola assim identificados:*

(a) Administração, Águas Residuais, Alojamento Agrícola, Borracharia, Cana de Açúcar Produção, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Carregamento/Reboque, Corte Mecanizado, Estação Experimental, Estradas/Cercas/Pontes, Mecanização Agrícola, Oficina Mecânica, Oficina de Implementos, Plantio, Preparo do Solo, Reboque de Cana, Reflorestamento/Meio Ambiente, Segurança do Trabalho, Serviços Auxiliares, Serviços de Fornecedores de Cana, Supervisão Manutenção Agrícola, Transporte Cana, Trato da Cana, Trato da Planta, Trato da Soca e Vinhaça;

(b) despesas vinculadas aos centros de custos da área agrícola, relacionadas à abertura de eito, administração/controle agrícola, alojamento agrícola, cana de açúcar produção própria, carregamento/reboque de cana, colhedeira de cana picada, colheita de cana, comboio de abastecimento, corte mecanizado de cana, departamento de fornecedores de cana, desenvolvimento agrônomo, estradas/cercas/pontes, implementos agrícolas, manutenção de campo, mão de obra agrícola, mecanização agrícola, mecanização agrícola colheita, mecanização máquinas leves, mecanização máquinas médias, mecanização máquinas pesadas, mecanização plantio mecanizado, oficina manutenção colhedora, oficina mecânica tratores, oficina mecânica veículos, oficinas de implementos, outras culturas agrícolas, plantio, plantio contratos, plantio mecanizado, preparo do solo, preparo e plantio terceirizado, programa de formação profissional agrícola, reboque, reboque de cana picada, reboque fornecedor de cana picada, reboque Julieta próprio, reboque terceirizado de cana picada, refeitório alojamento agrícola, reflorestamento/meio ambiente, serviços de tratamentos culturais, serviços de fornecedores de cana, supervisão manutenção agrícola, supervisão serviços agrícola, topografia, transporte colheita, transporte agrícola, transporte agrícola colheita, transporte de cana adm manual, transporte de cana adm mecanizada, transporte colheita, transporte fornecedor de cana picada, transporte fornecedor de cana inteira, transporte mec cana administrada, transporte terceirizado de cana picada, trato da planta, trato da soca e vinhaça;

(c) diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial, como pinos, ferramentas, arruelas, acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, filtros, terminais, barras de aço, vigas de aço, adesivos, grampos, borrachas, conexões, tubos, flanges, dentre outros;

(d) arrendamento agrícola decorrente de contratos de parceria com proprietários de terras em que produzida a cana de açúcar;

(e) aquisição de cana de pessoas jurídicas configuradas como *holding* ou que não apresentavam apenas objeto social relacionado à atividade agrícola;

(f) depreciação de ativos mobilizados relacionados à fase agrícola, os quais foram assim especificados: colhedeiros, transbordos, pulverizadores, roçadeiras, carretas, trituradores, arados, tratores, eleiradores, plantadeiras, cultivadores, semi reboques, aspersores, dollys, tanques, implementos, caminhões, sulcadores, bombas, grade, motoniveladoras, motores, pá carregadeiras, trapeçtores, etc, todos vinculados aos seguintes centros de custos:

administração e controle agrícola, alojamento agrícola, brigada de combate a incêndio, borracharia, captação de água, colhedeira de cana picada, comboio de abastecimento, desenvolvimento agrônômico, implementos agrícolas, laboratório de cotesia, laboratório de lubrificação e comboio, laboratório metharizium, lavador de veículos e borracharia, manutenção de campo, manutenção mecânica, mão de obra agrícola, mecanização agrícola colheita, mecanização máquinas, mecanização plantio mecanizado, meio ambiente, oficina de manutenção de colhedora, oficina mecânica tratores, oficina de implementos, oficina mecânica veículos, plantio, preparo do solo, serviços de tratores culturais, serviços fornecedores de cana, supervisão manutenção agrícola, supervisão serviços agrícolas, topografia, transporte agrícola, transporte agrícola colheita, trato da soca e vinhaça.

(ii) *em relação aos insumos identificados em centro de custo não atrelado à produção:*

(a) aquisições de peças de máquinas, materiais de laboratórios, serviços de análises, manutenção de máquinas e veículos, transportes, etc; administrativos: administração, administração de pessoas, administração logística, administração vendas varejo, assistência social, centro de treinamento, clube de campo, contabilidade regional Araçatuba, comunicação, contencioso trabalhista, desenvolvimento de pessoas, diretoria financeira, diretoria de novos negócios, equipamentos reserva, escritório varejo São Paulo, expedição, fiscal, funcionários afastados, higiene e medicina do trabalho, hangar, incentivo vale transporte, jurídico civil/tributário, jurídico trabalhista regional, pesquisa e desenvolvimento de produtos, programa alimentação trabalhador, saúde ocupacional, saúde e segurança ocupacional, segurança do trabalho, segurança patrimonial, seleção de pessoas, serviços de habitação, serviços médicos, serviços odontológicos, serviços recreativos, unidade telecom segurança, vendas industriais e vendas varejo; águas residuais, almoxarifado/recebimento, armazém de açúcar externo, armazém de açúcar interno, balança de cana, borracharia, captação de água, central de ar comprimido, laboratório industrial/microbiológico, laboratório cotesia, laboratório de lubrificantes, laboratório metharizium, laboratório teor sacarose, lavador de veículos, limpeza operativa, manutenção conservação civil ind., manutenção mecânica, mecanização industrial, mescla, oficina calderaria, oficina elétrica, posto de abastecimento, rouging, serviço apoio armazém, transporte adm mecânico, transporte industrial e tratamento de água; e

(b) depreciação de ativos mobilizados não relacionados à fase agrícola, os quais foram assim especificados: esmerilhadeiras, talhas, agitadores, amostradores, analisadores, autoclaves, balanças, bombas, câmaras frias, carretas, centrifugadores, densímetros, defibradores, destiladores, digestores, espectrofotômetro, estabilizadores, estufas, filtros, fornos, lavadores, manômetros, medidores, microscópios, motores elétricos, painéis, redutores, sondas, tanques, tornos, trapeiros, veículos, etc vinculados aos centros de custos: administração de pessoas, águas residuais, balança de cana, higiene e medicina do trabalho, instrumentação, laboratório industrial e microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de lubrificantes, laboratório de metharizium, laboratório de teor de sacarose, limpeza operativa, manutenção elétrica mecânica, oficina elétrica, oficina mecânica, operações de etanol, posto de abastecimento, programa de alimentação do trabalhador, segurança do trabalho, segurança patrimonial, serviços médicos, serviços odontológicos e tratamento de água.

(iii) *em relação aos insumos identificados em centro de custos não identificados:*

(a) componentes, peças, equipamentos adquiridos para utilização em máquinas agrícolas e caminhões estando identificados na coluna “Descrição Grupo Mercadoria” como: arado, bombas automotivas, carregadeiras, Case, Caterpillar, CBT, chassi e acessório, chavetas, pinos, contrapinos, colheitadeira, componentes e acessórios para balsa, compressores, correias automotivas, cultivador, descarregador de cana, equipam/comp/acess plantadeiras/roçadeira/transbordo/cultivadores/irrigação, Fiat Allis, FNH, Ford, GM, John Deere, Maxion, Mercedes Benz, Massey Ferguson, motores diesel, plantadeiras, pulverizados, reboques, roçadeiras, Scania, subsolador, transbordo, Valtra, Volkswagen, válvulas e varejo diversos. Também foram incluídos os grupos corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação;

(b) gasolina e óleo diesel inter rodoviário S1800 utilizado em máquinas agrícolas e caminhões;

(c) graxas empregadas no maquinário;

(d) aquisições de container big bag, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura, lacres, que configuram embalagens retornáveis utilizadas apenas para o transporte do açúcar;

(e) discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, filtros, terminais, barras de aço, vigas de aço, adesivos, grampos, borrachas, conexões, tubos, flanges, dentre outros;

(f) açúcar refinado, canetas, baterias automotivas, lanternas, fusíveis, carvão para churrasco, resinas, transformadores, papel de filtro, frascos, buretas, termômetros, prefiltro, membrana filtrante, pipeta;

(g) produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes, clarificante;

(h) “descrição grupo mercadoria” serviços transporte de carga pessoa jurídica e constando como materiais: serviço de frete depósito mi e diárias de caminhões usina ME; serviços de elevação portuária, estufagem, movimentação, posicionamento, rolagem de container, inspeção de carga, lavagem de big bags e fretes marítimos que se referem a contratação de empresa agenciadoras marítimas; e, ainda

(i) energia elétrica e vapor bioenergia.

5. Não obstante, também existiram glosas de créditos presumidos relativo ao estoque de abertura, em razão de um suposto erro no cálculo de tais créditos.

6. Devidamente intimado, o contribuinte apresentou substancial Impugnação, oportunidade em que, em suma, alegou:

(...).

a) Conforme Termo de Verificação Fiscal, a premissa jurídico-normativa que fundamenta a acusação fiscal diz com o não enquadramento dos bens e serviços que serviram de base para a

apropriação dos créditos glosados ao conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04. Contudo, não há nas disposições legais que delimitam a matéria quaisquer restrições (ou autorização para) quanto à natureza do insumo/custo/despesa suportado pelo contribuinte, bastando tratar-se de elemento essencial ao processo produtivo. Em verdade, a equiparação feita pela legislação infralegal (INs 247/02 e 404/04) do regime jurídico de crédito do PIS/COFINS àquele próprio ao IPI mostra-se absolutamente equivocada, pois em se tratando de tributos incidentes sobre a receita bruta (e não sobre a produção), o correto é admitir-se a apropriação de créditos sobre toda e qualquer despesa/custo. Seria melhor a Receita Federal do Brasil utilizar-se, para fins de delimitação do direito de crédito próprio ao PIS/COFINS, das noções de custo e despesas trazidas pela legislação do IRPJ (mais precisamente pelo art. 290 do Decreto nº 3000/1999), cuja materialidade é muito mais afeta às contribuições incidentes sobre a receita bruta, do que aquela própria ao IPI. Fato é que o conceito de insumo utilizado encontra-se em total dissonância com a noção de insumo prescrita nas Leis de regências, o que induz a ilegalidade das restrições impostas pelas indigitadas INs nºs 247/02 e 404/04. É esse, aliás, o entendimento que vem se firmando no âmbito do CARF e da CSRF. Transcreve decisões administrativas.

b) Custo e insumo são vocábulos que refletem a mesma realidade, ou seja, os gastos realizados pela empresa na aquisição de bens e serviços a serem utilizados na produção de outros bens ou serviços. Em outros termos, insumo e custo podem ser definidos como tudo (bens e serviços) aquilo que ingressa no estabelecimento (como matéria-prima, força de trabalho, consumo de energia elétrica, etc.) com o objetivo de se obter um produto final. A conclusão a que se chega é a de que independentemente da utilização dos termos insumo ou custo, todos os itens que compõem o chamado custo de produção ensejam direito ao crédito de PIS e COFINS. Tal regra somente é afastada quando os itens em questão são objeto de vedação expressa pela Lei nº 10.833/03. Por fim, quanto à regra que trata do direito creditório no regime não-cumulativo do PIS/COFINS, o enunciado do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 valeu-se da expressão "... utilizado como insumo...". No contexto deste dispositivo, o termo "como" expressa uma equivalência, uma semelhança, tratando-se de uma conjunção comparativa. Neste sentido, conclui-se que um bem ou um serviço pode não ser necessariamente insumo, mas ter sido "utilizado como insumo". Há, de fato, uma diferença substancial entre "ser" insumo e "ser utilizado como" insumo. Assim, a título de exemplo, os produtos de limpeza utilizados no maquinário para evitar a contaminação com os resquícios da cana-de-açúcar é um gasto necessário à realização e manutenção do processo produtivo, agregando valor ao próprio produto, sendo, portanto, um insumo; um custo de produção.

c) No que diz respeito a créditos relacionados a atividades agrícolas, a autoridade fiscal glosou todas as despesas vinculadas à área agrícola da Impugnante, inclusive aquelas relativas à produção de cana-de-açúcar, uma vez que, supostamente, não teriam vinculação com o processo produtivo do açúcar e do álcool. Todavia, esse posicionamento é manifestamente improcedente, pois se desconsidera que o processo produtivo do açúcar e do álcool em uma empresa

agroindustrial é verticalizado, sendo a Impugnante responsável pela produção não apenas do açúcar e do álcool, mas também da principal matéria-prima destes produtos, que é a cana-de-açúcar. Há decisões recentes do CARF reconhecendo a validade das apropriações com atividades de transportes, máquinas e equipamentos utilizados no plantio, cultivo, fertilização colheita, corte, carregamento e transportes de cana de açúcar e serviços de lavoura, dada a demonstração do emprego efetivo de tais bens e serviços à atividade produtiva. Descreve seu “processo industrial” e aduz que todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, corte, colheita e transporte da cana colhida possuem a classificação jurídica e contábil como custos de produção. No caso das empresas agroindustriais sucro-alcooleiras, os custos de produção se iniciam com os estudos de viabilidade da terra para plantio, sua obtenção, mediante compra, arrendamento ou parceria rural e preparo. Impõe-se, desse modo, a análise do processo produtivo da Impugnante como um todo, não se podendo admitir a exclusão, de modo amplo, superficial e genérico, de todos os custos de produção relacionados à área agrícola da base de creditamento sob a singela alegação de que estes custos não integram o processo produtivo do açúcar e do álcool.

d) Créditos de arrendamento agrícola: a Impugnante exerce atividade agroindustrial, que se inicia com a aquisição (ou arrendamento) da terra, estudo para a preparação do plantio e que segue até a fase industrial onde a cana obtida e tratada será transformada em álcool e açúcar. Desse modo, é inequívoco que a despesa com arrendamento mercantil está intrinsecamente ligada à atividade agroindustrial da Impugnante. Ademais, os contratos de arrendamento de propriedades rurais destinadas à produção de cana-de-açúcar encontra-se abrangida pelo conceito de aluguel de prédio previsto no artigo 3º, IV, da Lei 10.833/2003., razão pela qual se mostra absolutamente ilegítima a glosa ora combatida. O art. 4º do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64), alterada pela Lei nº 8.629/93, define o conceito de imóvel rural como “o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, evidenciando a aplicação do termo “prédio” também para os imóveis rurais e não apenas para os imóveis urbanos. Ressalte-se, ainda, a necessidade de observância da regra veiculada pelo art. 110 do CTN, que veda à Lei tributária a possibilidade de alteração da definição, do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados para definir ou limitar competências tributárias. A vedação à apropriação de créditos oriundos dos custos com contratos de arrendamento de terras utilizadas no plantio de cana-de-açúcar acarreta, ainda, em tratamento desigual entre setores da economia, sendo certo que indústria situada em perímetro urbano teria condições fiscais privilegiadas se comparada à agroindústria. Cita decisão administrativa.

e) Créditos de aquisição de cana-de-açúcar: a autoridade fiscal deixou de indicar quais as normas legais que dão respaldo a tais glosas, em violação ao artigo 50, I, da Lei 9.784/99, limitando-se a afirmar que as aquisições foram feitas de pessoas jurídicas que não possuem atividade agropecuária. Note-se que esses custos, por serem provenientes de bens (cana-de-açúcar) que integram diretamente o processo produtivo,

dão ensejo ao aproveitamento dos créditos respectivos, sendo irrelevante se os estabelecimentos fornecedores dos insumos exerçam atividade agropecuária ou não. Em verdade, a única exigência legal é que a pessoa jurídica, fornecedora do insumo, seja domiciliada no país.

f) Créditos de óleo diesel utilizados na produção de cana-de-açúcar: a autoridade fiscal reconhece que o óleo diesel que deu origem aos créditos glosados seja destinado aos veículos, caminhões e máquinas agrícolas utilizados na produção e transporte de cana-de-açúcar, a principal matéria prima da Impugnante. Neste sentido, faz-se necessário o cancelamento da glosa perpetrada, visto que a atividade desenvolvida pela Impugnante, além da sua fase puramente industrial, não prescinde da atividade agrícola e o uso de caminhões, maquinários agrícolas e veículos é indispensável à atividade produtiva, servindo o óleo diesel como insumo necessário a utilização desses veículos. Cita julgado administrativo, acrescentando que o mesmo raciocínio aplica-se à graxa que, mesmo que não seja considerada um lubrificante o que se admite apenas para fins argumentativos, enquadra-se no conceito de insumo.

g) Créditos relativos à aquisição de álcool destinado à revenda: identificou-se, em relação aos meses de maio, outubro e novembro suposta diferença entre os volumes de álcool informados e aqueles indicados nas notas fiscais. Tal diferença, no entanto, não existe, sendo que a irregularidade apontada deu-se em razão de equívoco da Autoridade Fiscal na análise do conteúdo das notas fiscais, que confundiu o campo onde constam o valor das mercadorias, sendo que aquilo que a autoridade fiscal afirma ser volume indicado é, em verdade, valor da mercadoria.

h) Créditos de devolução de bens sujeitos ao regime monofásico de tributação: foram glosados créditos referentes às devoluções de óleo diesel, em razão do referido produto estar adstrito ao regime monofásico de tributação. Tal entendimento, porém, é manifestamente ilegal, haja vista que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 claramente confere aos contribuintes que vendem produtos submetidos à alíquota zero de PIS/COFINS o direito de manutenção dos créditos relativos à aquisição deste produto. Refere decisão judicial.

i) Notas fiscais e notas fiscais ME: i.1) Centro de custos identificados: a atividade agrícola, por ser uma etapa do processo produtivo da Impugnante, tem seus custos abarcados pela sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS quando oriundos de bens e serviços utilizados com insumo e todos os bens e serviços glosados são imprescindíveis à atividade produtiva da Impugnante, como bem se demonstrou anteriormente. Não por outro motivo, são ilegais as glosas efetuadas para os créditos vinculados às despesas com área agrícola, conforme jurisprudência recente no âmbito do CARF. No mais, foram glosadas as despesas descritas na acusação sob a rubrica “não ligadas à produção”, sob o entendimento de que as aquisições de peças de máquinas, materiais de laboratórios, serviços de análises, manutenção de máquinas e veículos, transportes, etc, não estariam ligados diretamente com a produção da Impugnante. Contudo, A atividade desenvolvida pela Impugnante caracteriza-se como agroindustrial,

razão pela qual não poderão ser desconsideradas as despesas efetivadas nos centros de custo relacionados à produção de açúcar e do álcool, bem como as despesas com limpeza operativa, administração de pessoas, logística, treinamentos, serviços de mecanização industrial, águas residuais, almoxarifado, armazéns externos e internos, balanças, borracharia, captação de águas, laboratórios, e os demais itens acima referidos. Da mesma forma, as despesas relacionadas às atividades incorridas em laboratório, para desenvolvimento eficaz do plantio e colheita da cana, assim como todos os custos incorridos com balança de cana e manutenção do maquinário utilizado para o seu processamento e transporte, afiguram-se nitidamente essenciais e indispensáveis ao desempenho das atividades da Impugnante. Também foram glosados créditos provenientes de despesas de bens e serviços ligados à área agrícola da Impugnante, ao singelo fundamento de que tais custos não estariam ligados à produção de açúcar e do álcool. Como já demonstrado, a Impugnante necessita de maquinários agrícolas, tais como carregadeiras, colheitadeiras, cultivadores, plantadeiras, transbordo, acessórios de irrigação, coletas de barro, fuligem, torta de filtro e análises de amostras para purificação de óleo, para produção da cana de açúcar, que após passar por longo processamento industrial, transforma-se em açúcar e álcool.

i.2) Centros de custos não identificados: foram selecionados materiais, componentes, peças, combustíveis, equipamentos, maquinários, graxas, lubrificantes, entre outros bens e serviços relacionados ao processo agrícola da Impugnante, sendo que foram glosadas todas as despesas agrícolas. No entanto, não há qualquer razão para que sejam desconsiderados os dispêndios supratranscritos, tendo em vista que todos são imprescindíveis à atividade agroindustrial. Também houve a glosa de créditos relativos a despesas com combustíveis e lubrificantes, os quais são utilizados em veículos, caminhões e máquinas agrícolas, existindo a glosa apenas e tão somente pelo fato de que a fiscalização não admite, equivocadamente, que as etapas agrícolas façam parte do processo produtivo. Verifica-se que os créditos relativos a despesas realizadas com embalagens também foram glosadas, ao passo que tais embalagens integram o processo produtivo da Impugnante, em especial para efetivar o transporte do açúcar e álcool produzidos em sua atividade agroindustrial e muito embora as referidas embalagens não integrem o produto final, as mesmas configuram custos imprescindíveis à individualização e transporte do produto em processamento, razão pela qual se enquadram perfeitamente ao conceito de insumo firmado pelo CARF. Quanto a bens identificados como insumos indiretos, tais materiais são empregados em maquinários e equipamentos voltados para as produções do açúcar e do álcool e, não obstante, foram tratados como “itens genéricos” que não gerariam direito a crédito genéricos, sem se buscar o conhecimento do efetivo uso nos maquinários e equipamentos para produção e desconsiderando-se a atividade agrícola, novamente, como parte integrante da produção. Em relação à rubrica “não insumo de produção”, tem-se que o lançamento de ofício tratou esses custos como genéricos quando, em verdade, todos estão ligados ao uso de equipamentos e maquinários os quais estão voltados à produção do açúcar e do álcool. O mesmo pode ser dito em relação aos produtos químicos, apresentados como sendo “prod quim n prod”, os quais são utilizados para produção de açúcar e álcool e,

pelos mesmos fundamentos já referidos, são passíveis de aproveitamento do crédito. A glosa apresentada sob a rubrica “arrendamento agrícola” apresenta-se manifestamente ilegal, pelos mesmos fundamentos retro expostos. A fiscalização glosou ainda as despesas identificadas sob rubrica “transp interno” e armazenagem e frete sob a rubrica de despesas “portuárias Notas Fiscais ME”, sendo que restringir o direito de crédito relativo às despesas com frete às operações de venda significa ignorar a relação direta que esse tipo de despesa tem com o processo produtivo da Impugnante, não havendo diferença entre o frete pago na aquisição de insumos, na transferência de produtos em elaboração ou para colocação do produto acabado no estabelecimento vendedor, pois todos estes gastos são tidos como custo de produção, ao passo que o CARF já pacificou o entendimento de que as despesas com transporte (de pessoas e de carga) realizadas por empresa agroindustrial concedem direito a crédito, motivo pelo qual todos os gastos realizados com o transporte da cana ou de trabalhadores, bem como todos os insumos envolvidos (combustíveis, lubrificantes, manutenção dos veículos etc), geram o direito aos créditos. No caso dos fretes pagos na aquisição de matéria-prima, a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil vem reconhecendo reiteradamente o direito ao crédito sobre tais dispêndios, conforme consta de diversas soluções de consulta, pelo fato de o referido valor integrar o custo do bem. Tal como o frete pago na aquisição de insumos, o CARF já reconheceu que o frete entre estabelecimentos do próprio contribuinte de produtos em elaboração também integram o custo do produto, estando assegurado o direito ao crédito, posto que inexistente diferença em relação ao frete entre estabelecimento da mesma empresa de produtos acabados. Registre-se, ainda, que o frete como custo de aquisição do bem não é uma regra de direito tributário, da legislação do IRPJ, mas sim da legislação comercial, que regula e limita o conceito de custo. Ademais, ao utilizar o termo “destinados à venda” a legislação estabeleceu exatamente o corte entre os serviços (fretes) que constituem custo de produção, e aqueles que constituem despesa de venda, tratados de forma separado na norma, mais especificamente no inciso IX do artigo 3º e, dessa forma, os valores pagos a título de frete de produto acabado entre estabelecimentos da Impugnante, por serem indispensáveis e constituírem custo de produção, geram direito a crédito, o mesmo podendo ser dito, aliás, em relação ao transporte de empregados, como também já decidiu o CARF. No mais, a autoridade fiscal glosou créditos sob a rubrica de “energia (Barra Bioenergia S/A)” e sob a rubrica “não é locação” (em que relaciona custos com condomínios, corretagem de imóveis, corretagem em aluguéis de imóveis, locação de palcos, de equipamentos áudio e vídeo, filmagens, shows pirotécnicos, buffet, shows musicais, bebidas e locação de toalhas). Em relação às despesas com energia elétrica, aluguéis e arrendamento mercantil, a autoridade fiscal glosou os respectivos créditos por considerá-las tais atividades alheias ao processo industrial da Impugnante, não podendo, porém, prosperar, tendo em vista que os créditos de energia elétrica são conferidos de forma ampla aos estabelecimentos da Impugnante, segundo preconiza a legislação. Também não deve prevalecer a glosa sobre aluguel e condomínio de espaços, pois são todos eles utilizados nas atividades da empresa, não fazendo o inciso IV, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03 qualquer distinção sobre que tipo de atividade

(industrial, comercial ou administrativo) deve ser exercida no local, como já decidiu o CARF. Por fim, as despesas com estacionamento e condomínio perfazem custo indispensável, tendo em vista que a Impugnante não poderia manter sua sede de outra forma.

j) Créditos de depreciação: houve a glosa de créditos realizados sobre o ativo da empresa, sob as rubricas “agrícolas” e “não útil prod”, em razão do equivocado entendimento que segrega toda despesa agrícola relacionada ao processo produtivo da cana-de-açúcar, embora necessários e indispensáveis à atividade de produção do açúcar e do álcool.

k) Créditos presumidos relativos ao resumo de estoque de abertura: o cálculo de rateio de créditos presumidos realizado pela Impugnante encontra-se plenamente amparado na legislação. O legislador não quis restringir o creditamento de PIS/COFINS, mas ampliou a possibilidade da pessoa jurídica sujeita ao regime não-cumulativo, produtora de álcool, descontar créditos presumidos relativos ao estoque. O cálculo realizado é absolutamente indevido, razão pela qual há que serem afastadas tais glosas.

l) Do equívoco critério de rateio: quem utiliza critério diverso do disposto na legislação é a fiscalização, que exclui do cálculo do rateio as receitas de vendas realizadas com alíquota zero, do imobilizado, suspensas e com isenção, assim como as revendas de produtos sujeitos à incidência monofásica. A fórmula de proporcionalização da “receita bruta total” para efeito do cálculo do crédito do PIS e da COFINS no caso em tela é bem simples, correspondendo à relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a “receita bruta total”. Não havendo na legislação um conceito expresso de “receita bruta total” a mesma, por uma interpretação sistemática, a só pode ser interpretada como a totalidade das receitas auferidas pela empresa, alcançando todas as receitas auferidas pela empresa, inclusive com isenção, alíquota zero, do ativo permanente, sujeitas ao sistema monofásico (revenda de óleo diesel) e as receitas financeiras, sendo estas a base (divisor) da relação percentual necessária para a regra de proporcionalidade. O outro elemento necessário para o cálculo da relação percentual prevista na legislação é a “receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa”, a qual só pode ser compreendida como sendo a “receita bruta total” excluídas aquelas expressamente previstas no artigo 10 da Lei nº 10.833/03, que são as mantidas no regime da cumulatividade. Ou seja, a norma legal somente autoriza excluir da receita bruta total as receitas sujeitas à incidência cumulativa, que não é o caso das receitas isentas, alíquota zero, do ativo permanente, sujeitas ao sistema monofásico (revenda de óleo diesel) e as receitas financeiras (que está efetivamente sujeita à não-cumulatividade, a despeito de sua alíquota ser zero). Ademais, quando é passível a distinção dos custos, despesas e encargos decorrentes de receitas cumulativas e não-cumulativas, torna-se uma faculdade do contribuinte aplicar ou não o método de rateio previsto no art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/03, que poderá utilizar a apropriação direta de créditos.

m) Pugna pela realização de diligência, nos termos do inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, apta a demonstrar a composição

dos créditos glosados e a fundamentação de cada glosa, informações sem as quais não é possível exercer, de forma plena, o direito de defesa. Indica assistentes e formula quesitos.

n) Pleiteia, ainda, o reconhecimento da ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada, como já decidiu o CARF.

o) Protesta, por fim, pela ulterior juntada de parecer técnico a ser elaborado pela Escola Superior de Agronomia “Luiz de Queiroz” – ESALQ. (trecho extraído do acórdão DRJ - fls. 11.052/11.057).

7. Devidamente processada a Impugnação foi julgada improcedente, o que se deu nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a argüição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

PAF. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. ÔNUS PROCESSUAL DA PROVA.

Faz-se incabível a realização de perícia ou diligência quando reputadas desnecessárias. A realização de diligência não se presta a suprir eventual inércia probatória do impugnante.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PIS NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CRÉDITOS.

No cálculo do PIS Não-Cumulativo somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

PIS NÃO-CUMULATIVO. ARMAZENAGEM E FRETE. CRÉDITOS.

O estabelecimento industrial somente poderá descontar créditos calculados em relação à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

PIS. CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. VEDAÇÃO.

Encontra-se expressamente vedada pela legislação tributária a apuração de créditos decorrentes da não-cumulatividade do PIS em relação à aquisição no mercado interno, para revenda, de produtos submetidos à incidência monofásica.

JUROS DE MORA. DÉBITOS DECORRENTES DE TRIBUTOS. INCIDÊNCIA.

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, quando não pagos no prazo, sofrerão a incidência de juros de mora calculados com base na taxa Selic.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS.

No cálculo da COFINS Não-Cumulativa somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. ARMAZENAGEM E FRETE. CRÉDITOS.

O estabelecimento industrial somente poderá descontar créditos calculados em relação à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

COFINS. CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. VEDAÇÃO.

Encontra-se expressamente vedada pela legislação tributária a apuração de créditos decorrentes da não-cumulatividade da Cofins em relação à aquisição no mercado interno, para revenda, de produtos submetidos à incidência monofásica.

JUROS DE MORA. DÉBITOS DECORRENTES DE TRIBUTOS. INCIDÊNCIA.

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, quando não pagos no prazo, sofrerão a incidência de juros de mora calculados com base na taxa Selic.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido. (fls. 11.043/11.044).

8. Diante de tal situação, coube ao contribuinte interpor o recurso voluntário em análise, oportunidade e que juntou aos autos substancial parecer técnico desenvolvido pela ESALQ, a respeito das glosas aqui perpetradas.

9. É a síntese que se faz necessária.

Resolução

Relator Diego Diniz Ribeiro

10. Ao se analisar o presente processo administrativo, é possível desde já identificar que parte significativa da glosa em questão decorre das diferentes interpretações existentes a respeito do conceito de insumo e que são defendidas pelo Fisco e pelos contribuintes.

11. Todavia, existem determinadas glosas, em especial aquelas atreladas ao (i) *centro de custo não vinculado à produção* e ao (ii) *centro de custo não identificado*, que são impossíveis atestar sua pertinência sem que antes sejam esclarecidas determinadas dúvidas deste julgador. Ademais, existem outras questões que merecem esclarecimentos. Vejamos.

12. Embora determinadas glosas tenham recaído sobre bens e serviços atrelados a centro de custo não vinculado à produção, ao se analisar a descrição dos itens glosados, é possível cogitar, ainda que hipoteticamente, que tais itens apresentam vinculação com a atividade agrícola (plantio da cana) ou com a atividade industrial (produção do açúcar e do álcool). É o que se depreende dos seguintes itens:

(i) águas residuais; balança de cana, borracharia, captação de água; limpeza operativa; mecanização industrial, mescla, oficina calderaria, oficina elétrica; rouging, tratamento de água.

13. Não obstante, ainda em relação ao centro de custo não vinculado à produção, a fiscalização também glosou a depreciação de ativos mobilizados não relacionados à fase agrícola, os quais foram assim especificados:

(ii) esmerilhadeiras, talhas, agitadores, amostradores, analisadores, autoclaves, balanças, bombas, câmaras frias, centrifugadores, densímetros, defibradores, destiladores, digestores, espectrofotômetro, estabilizadores, estufas, filtros, fornos, manômetros, medidores, microscópios, motores elétricos, painéis, redutores, sondas, tanques, tornos, trapeçotes, balança de cana.

14. Assim, em relação ao centro de custo em apreço, cumpre a fiscalização esclarecer analiticamente, em relação aos itens "i" e "ii" acima, qual a utilização destes itens destacados na operação da Recorrente, seja na fase industrial seja na **fase agrícola**.

15. Não obstante, o mesmo problema aqui apresentado ocorre na hipótese de glosas atreladas a centro de custo não identificado. Isso porque, ao se analisar a descrição dos itens glosados, também é possível concluir que tais itens apresentam uma hipotética vinculação com a atividade agrícola (plantio da cana) ou com a atividade industrial (produção do açúcar e do álcool). É o que se extrai dos seguintes itens:

(iii) arado, bombas automotivas, carregadeiras, Case, Caterpillar, CBT, chavetas, pinos, contrapinos, colheitadeira, componentes e acessórios para balsa, compressores, correias automotivas, cultivador, descarregador de cana, equipam/comp/acess plantadeiras/roçadeira/transbordo/cultivadores/irrigação, motores diesel, plantadeiras, pulverizados, reboques, roçadeiras, subsolador, transbordo, válvulas, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, filtros, terminais, barras de aço, vigas de aço, adesivos, grampos, borrachas, conexões, tubos, flanges, dentre outros.

16. Dessa feita, cumpre a fiscalização esclarecer analiticamente, em relação ao item "iii" acima, qual a utilização dos itens lá destacados na operação da Recorrente, seja na fase industrial seja na **fase agrícola**.

17. Ademais, também é possível constatar a existência de glosas referentes a (iv) "gasolina e óleo diesel inter rodoviário S1800 utilizado em máquinas agrícolas e caminhões", bem como de (v) de graxas empregadas em maquinário. Entretanto, a fiscalização não esclarece em quais veículos tais combustíveis são empregados e para qual finalidade, assim como também não esclarece em que tipo de maquinário a sobredita graxa é utilizada.

18. Por conta disso, em relação ao item "iv" sobredito, cumpre a fiscalização esclarecer em que tipo de veículos e para qual finalidade (v.g., transporte de mão-de-obra para a área de cultivo; transporte da cana produzida para o parque industrial, etc.) os combustíveis em questão são empregados. Já em relação ao item "v" supracitado, deve a fiscalização indicar em que tipo de maquinário é empregada a graxa que redundou no crédito glosado.

19. Outro aspecto que merece esclarecimento diz respeito a glosa de créditos afetos ao pagamento de fretes e com despesas de armazenagem. Conforme se observa da autuação, a fiscalização glosou os seguintes itens:

(vi) "serviço de frete depósito mi e diárias de caminhões usina ME, serviços de elevação portuária e fretes marítimos que se referem a contratação de empresa gerenciadoras marítimas";

20. A abertura do texto empregado na descrição de tais fretes não permite esclarecer que tipo de produto está sendo fretado, ou seja, se o objeto do frete é composto por (a) matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário aplicado no processo produtivo (consumidos ou não em contato direto com o produto em fabricação), (b) produtos inacabados (ex.: cana) entre estabelecimentos da Recorrente ou (c) produtos acabados e que serão entregues ao consumidor final.

21. *Ex positis*, em relação aquilo que se encontra descrito no item "vi" acima, compete a fiscalização esclarecer que tipo de produto foi objeto do frete e qual a finalidade do fretamento (transporte de produtos inacabados entre estabelecimentos da Recorrente, transporte de produto acabado para consumidor final, etc.).

22. Em suma, a diligência aqui proposta é para que a fiscalização esclareça o que segue:

(a) qual a utilização dos itens "i", "ii" e "iii" alhures identificados na operação da Recorrente, seja na fase industrial seja na **fase agrícola**;

Processo nº 10880.723059/2013-98
Resolução nº **3402-000.784**

S3-C4T2
Fl. 17.786

(b) que tipo de veículos e para qual finalidade os combustíveis descritos no item "iv" são empregados;

(c) qual o tipo de maquinário é empregada a graxa que redundou no crédito glosado e referido no item "v" da presente resolução; e, por fim

(d) que tipo de produto foi objeto do frete e qual a finalidade do fretamento referente ao item "vi" acima.

23. Uma vez concluída a diligência, o contribuinte deverá sr intimado para, querendo, manifestar-se a seu respeito em 30 (trinta) dias.

24. É a resolução.

Relator Diego Diniz Ribeiro