



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

Processo n° 10880.723059/2013-98
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.817 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2017
Matéria PIS/COFINS
Recorrente RAÍZEN ENERGIA S/A
Recorrida UNIÃO

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

Ementa:

OPERAÇÃO NO MERCADO INTERNO. CRITÉRIO DE RATEIO DE RECEITAS.

Para fins de rateio é vedada a inclusão como venda não-tributada a revenda de óleo diesel e gasolina, operação sujeita a incidência monofásica do tributo e que não dá direito a crédito para os revendedores.

CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA. IMPOSSIBILIDADE DE COMPOSIÇÃO DE RATEIO DE RECEITAS.

Embora seja possível admitir que a pessoa jurídica (produtora ou importadora de álcool) sujeita ao regime de apuração não-cumulativa da contribuição em questão possa descontar créditos presumidos relativos ao estoque deste produto, o fato é que tais créditos somente podem ser utilizados para compensação com débitos apurados no regime não-cumulativo, por expressa disposição do art. 10, §2º, inciso II da lei 11.727/08, sendo vedada a sua inclusão para fins de rateio de receitas.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. NÃO INCIDÊNCIA

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expreso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição em apreço 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 (custo de produção) e, conseqüentemente, à persecução da atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte. Precedentes deste CARF.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de açúcar e álcool também é levada em consideração para fins de apuração de créditos para a contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA, DIREITO AO CREDITAMENTO

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

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ÓLEO DIESEL E GRAXAS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DA CANA. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Dá direito a crédito a aquisição de graxas e óleo diesel utilizados em maquinários e veículos empregados na fase agrícola da produção do açúcar e álcool.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ÓLEO DIESEL. DEVOLUÇÃO DE BENS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO DE TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

É vedado ao revendedor o aproveitamento de crédito na hipótese de operações sujeitas à incidência monofásica do tributo, haja vista haja vista o disposto nos artigos 3º, incisos I, alíneas "b", c.c. com os artigos 2º, §§ 1º, incisos I das leis 10.637/02 e 10.833/03.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CENTRO DE CUSTO AGRÍCOLA. AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO FISCAL

Tirando aqueles créditos que, pela simples descrição contábil do bem ou serviço em contraposição ao objeto social da empresa, se mostram gritantemente indevidos e, ainda, em se tratando de auto de infração para a glosa de créditos de contribuições sociais, é ônus fiscal (art. 373 do CPC/2015) provar que as rubricas registradas contabilmente são indevidas, não bastando, como no caso, a partir da premissa fixada nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04, simplesmente cotejar o objeto social da empresa fiscalizada com o nome das citadas rubricas registradas, sem qualquer análise fática de como os bens glosados interferem no processo produtivo do contribuinte, sob pena de uma indevida inversão do ônus da prova.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de

metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouging" e tratamento de água, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM OU DE TRANSPORTE QUE NÃO SÃO ATIVÁVEIS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

É considerado como insumo, para fins de creditamento da contribuição social em apreço, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo seu comprador.

FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Os fretes vinculados à aquisição de insumos geram créditos das contribuições não cumulativas, por se caracterizarem com custo de produção, a teor do art. 290, I, combinado com o art. 289, § 1º do RIR/99.

FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Os fretes vinculados ao transporte de insumos ou de produtos inacabados entre os estabelecimentos da empresa geram crédito das contribuições não cumulativas, por se caracterizarem como custo de produção, a teor do art. 290, I, combinado com o art. 289, § 1º do RIR/99.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição em apreço 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 (custo de produção) e, conseqüentemente, à persecução da atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte. Precedentes deste CARF.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de açúcar e álcool também é levada em consideração para fins de apuração de créditos para a contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA, DIREITO AO CREDITAMENTO

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

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ÓLEO DIESEL E GRAXAS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DA CANA. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Dá direito a crédito a aquisição de graxas e óleo diesel utilizados em maquinários e veículos empregados na fase agrícola da produção do açúcar e álcool.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ÓLEO DIESEL. DEVOLUÇÃO DE BENS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO DE TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

É vedado ao revendedor o aproveitamento de crédito na hipótese de operações sujeitas à incidência monofásica do tributo, haja vista haja vista o disposto nos artigos 3º, incisos I, alíneas "b", c.c. com os artigos 2º, §§ 1º, incisos I das leis 10.637/02 e 10.833/03.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CENTRO DE CUSTO AGRÍCOLA. AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO FISCAL

Tirando aqueles créditos que, pela simples descrição contábil do bem ou serviço em contraposição ao objeto social da empresa, se mostram gritantemente indevidos e, ainda, em se tratando de auto de infração para a glosa de créditos de contribuições sociais, é ônus fiscal (art. 373 do CPC/2015) provar que as rubricas registradas contabilmente são indevidas, não bastando, como no caso, a partir da premissa fixada nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04, simplesmente cotejar o objeto social da empresa fiscalizada com o nome das citadas rubricas registradas, sem qualquer análise fática de como os bens glosados interferem no processo produtivo do contribuinte, sob pena de uma indevida inversão do ônus da prova.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouguing" e tratamento de água, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM OU DE TRANSPORTE QUE NÃO SÃO ATIVÁVEIS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

É considerado como insumo, para fins de creditamento da contribuição social em apreço, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo seu comprador.

FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Os fretes vinculados à aquisição de insumos geram créditos das contribuições não cumulativas, por se caracterizarem com custo de produção, a teor do art. 290, I, combinado com o art. 289, § 1º do RIR/99.

FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Os fretes vinculados ao transporte de insumos ou de produtos inacabados entre os estabelecimentos da empresa geram crédito das contribuições não cumulativas, por se caracterizarem como custo de produção, a teor do art. 290, I, combinado com o art. 289, § 1º do RIR/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: a) por unanimidade de votos, deu-se provimento para reverter a glosa em relação containeres big bag, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura e lacres; e b) por maioria de votos, deu-se provimento para reconhecer (1) o direito aos créditos sobre arrendamento rural. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula; (2) reconhecer o direito ao crédito sobre aquisições de óleo diesel aplicado na produção de cana. Vencido o Conselheiro Jorge Freire; (3) reverter todas as glosas que recaíram sobre o centro de custo agrícola, com exceção dos seguintes itens: mão de obra agrícola, oficina manutenção colhedora, oficina mecânica tratores, oficina mecânica veículos, oficinas de implementos, programa de formação profissional agrícola e refeitório alojamento agrícola. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula; (4) reconhecer o direito ao crédito em relação aos custos incorridos com águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório cotesia, laboratório metharizium, laboratório teor sacarose, limpeza operativa, "rouging" e tratamento de água. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra; (5) reverter as glosas relativas a combustíveis e graxas empregadas na fase agrícola. Vencido o Conselheiro Jorge Freire; (6) reverter as glosas em relação a serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Waldir Navarro Bezerra; (7) reverter as glosas em relação a materiais de laboratório e vidraria de laboratório. Vencido o Conselheiro Jorge Freire; (8) reverter as glosas em relação a produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes, clarificante identificados em "descrição do grupo de mercadoria". Vencido o Conselheiro Jorge Freire; (9) reverter todas as glosas em relação a fretes, exceto quanto aos fretes referentes (i) a transferência de açúcar e álcool acabado entre diferentes estabelecimentos da Recorrente, bem como (ii) a transferência ou movimentação do produto acabado para estoques. Vencido o Conselheiro Jorge Freire; (10) reverter a glosa de créditos em relação à

despesa com energia elétrica (Barra Bioenergia S/A). Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula; (11) reverter as glosas de créditos sobre despesas de depreciação dos bens sobre o ativo imobilizado relativos aos seguintes centros de custos: captação de água, colhedeira de cana picada, desenvolvimento agrônomo, implementos agrícolas, laboratório de cotesia, laboratório metharizium, manutenção de campo, mecanização agrícola colheita, mecanização máquinas, mecanização plantio mecanizado, plantio, preparo do solo, serviços de tratos culturais, serviços fornecedores de cana, supervisão manutenção agrícola, supervisão serviços agrícolas, topografia, transporte agrícola, transporte agrícola colheita, trato da soca e vinhaça; e, ainda águas residuais, balança de cana, instrumentação, laboratório industrial e microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor de sacarose, limpeza operativa e tratamento de água. Vencido o Conselheiro Jorge Freire; (12) excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa deste julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula. Sustentou pela recorrente o Dr. Rodrigo Dalla Pria, OAB/SP nº 158.735.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Diego Diniz Ribeiro- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

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 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 tácita, 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/controlado agrícola, alojamento agrícola, cana de açúcar produção própria, carregamento/reboque de cana, colhedora 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: colhedoras, transbordos, pulverizadores, roçadeiras, carretas, trituradores, arados, tratores, eleiradores, plantadeiras, cultivadores, semi reboques, aspersores, dollys, tanques, implementos, caminhões, sulcadores, bombas, grade, motoniveladoras, motores, pá carregadeiras, trapeiros, etc, todos vinculados aos seguintes centros de custos: administração e controle agrícola, alojamento agrícola, brigada de combate a incêndio, borracharia, captação de água, colhedora de cana picada, comboio de abastecimento, desenvolvimento agrônomo, implementos agrícolas, laboratório de testes, laboratório de lubrificação e comboio, laboratório metarizium, 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 tratamentos 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) *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, Massei 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 n°s 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 n° 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 sucroalcooleiras, 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 quím 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 pela DRJ-Belém (Acórdão n. 01-28.572 - fls. 11.043/11.082), 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 arguição 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, o contribuinte interpôs o recurso voluntário em análise (fls. 11.254/11.365), oportunidade em que juntou aos autos um substancial parecer técnico desenvolvido pela ESALQ (fls. 11.374/11.530) e que versa a respeito da atividade de produção de açúcar e álcool e as glosas perpetradas pela fiscalização, bem como parecer de engenharia de produção (fls. 14.909/17.766) que analisou os materiais empregados pela Recorrente e que também foram objeto de glosa na presente autuação.

9. Em 27 de abril de 2016, este colegiado, por unanimidade de votos, baixou o presente caso em diligência (resolução n. 3402000.784- fls. 17.771/17.786), a qual tinha, preponderantemente, o escopo de identificar a utilização de determinados itens glosados atrelando-os à fase agrícola ou à fase industrial, o que se deu nos seguintes termos:

(...).

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

(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.

(...).

10. Em resposta, a fiscalização elaborou o relatório de diligência fiscal de fls. 17.792/17.808, a respeito do qual o contribuinte se manifestou por intermédio da petição de fls. 17.855/17.891.

11. É o relatório.

Voto

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

12. O recurso voluntário interposto é tempestivo e atende as demais exigências formais para a sua cognição meritória, o que passo a fazer em seguida.

I. Fixando premissas

13. Para a devida resolução do presente caso, mister se faz, nesse instante, fixar algumas premissas a respeito da não-cumulatividade do PIS e da COFINS e que serão essenciais para a resolução da presente demanda.

(i) Créditos de PIS e COFINS e a ideia de insumo

14. A respeito deste assunto já tive a oportunidade de me manifestar no âmbito acadêmico¹, razão pela qual me valho de algumas considerações lá desenvolvidas no presente voto, o que faço nos seguintes termos:

(...) o principal ponto de discussão a respeito dos créditos de PIS e COFINS gravita em torno do conteúdo semântico do signo "insumo", i.e., do seu conceito para fins de aproveitamento de créditos para tais exações.

*Por sua vez, o principal motivo **jurídico**¹ para essa discussão decorre do fato do legislador não ter delimitado o conceito de insumo para a hipótese aqui tratada. E, nesse tipo de situação, o operador do direito brasileiro, herdeiro de um modelo normativo-legalista², sente-se órfão por não encontrar essa resposta na lei.*

*Logo, os diferentes lados desse embate (fisco e contribuintes), procuram chegar a uma resposta por intermédio da convocação de métodos³ idênticos, os quais, por seu turno, são o retrato do já mencionado modelo normativo-legalista. Assim, a discussão aqui travada perpassa (i) pela criação de um conceito (geral, abstrato e ahistórico) de insumo supostamente decorrente de (ii) uma interpretação sistemática da **lei**, calcada na figura da (iii) analogia⁴.*

Valendo-se desse racional, o fisco volta-se ao sistema jurídico⁵ e identifica um tributo no âmbito federal também sujeito ao regime não-cumulativo, qual seja, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). E, segundo dispõe conceitualmente a legislação desse imposto⁶, dá direito a crédito de IPI apenas aqueles insumos empregados ou consumidos ao longo de um determinado processo produtivo. Logo, por analogia, o conceito de insumo para PIS e COFINS também sujeitar-se-ia a tal interpretação (tida como restritiva pelos contribuintes), razão pela qual daria direito a crédito de PIS e COFINS apenas aquele insumo aplicado ou diretamente consumido no processo produtivo de um determinado bem ou para a prestação de um serviço específico⁷.

Por sua vez, o contribuinte também se vale do mesmo método acima indicado, i.e., também parte de uma análise sistemática do ordenamento jurídico⁸ para, ato contínuo, refutar os fundamentos invocados pelo fisco. Para tanto, aduz que o regime

¹ RIBEIRO, Diego Diniz. "Créditos de PIS e COFINS: uma análise jusfilosófica." in "Revista Tributária e de Finanças Públicas". Thomson Reuters. vol. 116/2014. p. 137 - 150. Mai - Jun/2014.

não-cumulativo do PIS e da COFINS é diferente do IPI, já que as bases de incidência dessas exações são distintas.

Nessa linha, lembra que enquanto a base do PIS e da COFINS decorre do fato do contribuinte auferir receita bruta, no IPI ela é fruto da operação com produtos industrializados. Logo, faz sentido que no IPI a não-cumulatividade esteja intimamente ligada à ideia de utilização do insumo no processo produtivo, já que tal análise estaria em compasso com a base de incidência desse imposto. Entretanto, o mesmo não seria verdadeiro para o PIS e para a COFINS, já que a base dessas contribuições é receita bruta, sendo lógico considerar como insumo aqueles bens ou serviços que contribuem para a formação dessa base exacional.

Assim, segundo a ótica dos contribuintes, o conceito de insumo para creditamento de PIS e COFINS deveria ser tratado de forma mais ampla, se aproximando, também por intermédio de analogia interpretativa, ao conceito de despesas dedutíveis utilizado para fins de apuração de Imposto sobre a Renda⁹ (o que, segundo o fisco, resultaria em uma interpretação extensiva do signo “insumo”).

Ao se analisar os dois posicionamentos antagônicos alhures sintetizados, é possível identificar importantes pontos em comum, mais precisamente a existência de (i) uma mesma mundividência jurídica e, conseqüentemente, (ii) uma unicidade quanto ao método empregado por esses diferentes posicionamentos interpretativos. Nesse sentido, as duas posições partem de um mesmo conceito de direito¹⁰, o que, por sua vez, redundando no emprego de um mesmo método jurídico¹¹. Logo, os dois pontos de vista defendem um conceito de insumo definido legalmente, ainda que construído mediante uma interpretação analógico-sistemática¹².

Tal fato, por seu turno, resulta na construção de um conceito abstrato¹³ e, por conseguinte, universal de insumo, o qual deve então ser aplicado (lógico-subsuntivamente) sempre que se estiver diante de uma hipótese de creditamento de PIS e COFINS. Nessa senda, por tratar-se de um conceito idealizado, as particularidades de uma dada operação em concreto não apresentam maior importância para a resolução do caso decidendo.

Em verdade, para a perspectiva metodológica aqui indicada, o adequado é que as circunstâncias fáticas de uma dada operação empresarial sejam deixadas de lado, sob pena de contaminarem o idealizado conceito de insumo. O conceito, ainda que por analogia-interpretativa, é conformado de forma exauriente pela lei (seja pela legislação do IPI, seja pela lei do IR), de modo a evitar que as particularidades do caso em concreto maculem o conceito legal eleito.

Ocorre que, tratar a discussão do creditamento do PIS e da COFINS como um simples embate de interpretações legais é absolutamente equivocado, na medida em que parte de um

defasado conceito de direito e, conseqüentemente, da apropriação de um inadequado método jurídico.

(...).

15. Partindo desta análise crítica de como o debate é tratado entre fisco e contribuintes, proponho que a análise da não-cumulatividade no âmbito do PIS e da COFINS seja realizada com especial ênfase do caso em concreto. Assim, concluo no citado texto doutrinário:

(...).

Segundo professa o jusfilósofo português Castanheira Neves, o verdadeiro problema do direito é que “o mundo é um e os homens nele são muitos”¹⁴, motivo pelo qual a função do direito não é planificar previamente condutas, mas sim “resolver materialmente o necessário problema de convivência humana”¹⁵. Percebe-se, portanto, que para essa mundividência jurídica o direito é visto como um “continuum” prático, ou seja, ele é constituído¹⁶ de forma histórico-concreta, mediante a realização do caso decidendo¹⁷. Logo, a “a experiência jurídica jurisdicional é de índole essencialmente prudencial, sendo construída culturalmente em concreto, no momento da realização do caso decidendo”¹⁸.

Para essa concepção jurídica, a tarefa prática atribuída ao órgão jurisdicional¹⁹ tem um importante papel para o direito²⁰, na medida em além de realizá-lo em concreto, preenchendo-o de conteúdo, apresenta também a conseqüente função de promover a abertura do ordenamento jurídico ao novo, sem que isso, todavia, mitigue a sua substancial autonomia. Assim, a tarefa jurisdicional é vista como a mediação entre o “consensus jurídico-comunitário das intenções axiológico-normativas da «consciência jurídica geral», com as suas expectativas jurídico-sociais de validade e justiça”²¹.

Diante dessas premissas, é possível constatar a importância do caso decidendo²² para o direito e para a sua permanente (re)construção contetudística. É, pois, sobre o caso em concreto que deve ser atribuído o acento tônico do direito, razão pela qual as particularidades do caso decidendo são fundamentais para a sua própria resolução.

Partindo dessa concepção e, conseqüentemente, da metodologia daí extraída, é possível concluir que a adequada resolução dos casos concernentes ao creditamento de PIS e COFINS não está condicionada a uma definição conceitual e abstrata de insumo, na medida em que essa conceituação é insuficiente para contemplar toda a riqueza fática de uma operação empresarial e, conseqüentemente, para esgotar o conceito de insumo para aquela específica atividade.

Assim, a definição de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS depende de uma análise do caso em concreto, em especial (i) da operação empresarial desenvolvida pelo contribuinte e (ii) da importância do pretense insumo para o desenvolvimento dessa atividade empresarial. Percebe-se, portanto, que o “conceito” de insumo é definido pelo caso em

concreto a partir das indagações problemáticas dele decorrentes, mas não por intermédio um conceito legal idealizado, abstrato e incapaz de entender e absorver as particularidades fáticas de uma específica operação empresarial em detrimento de outra.

(...).

16. Tais conclusões não são diferentes daquelas alcançadas por este Tribunal administrativo para fins de resolução do problema aqui exposto. O CARF possui consagrada jurisprudência no sentido de que a ideia de insumo para fins de não-cumulatividade do PIS e da COFINS é uma solução intermediária àquela defendida por fisco e contribuintes, levando em consideração, em especial, a atividade empresarial perpetrada pelo contribuinte e a realidade do seu processo produtivo. Nesse sentido, inclusive, é a posição sedimentada da Câmara Superior deste Tribunal administrativo, já na sua nova composição, conforme se observa da seguinte ementa:

Ementa

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.

A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito DO PIS/COFINS.

(...).

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS

As leis instituidoras da sistemática não-cumulativa das contribuições PIS e COFINS, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao "consumo" no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração. Comprovado que o bem foi empregado no processo produtivo e não se inclui entre os bens do ativo permanente, válido o crédito sobre o valor de sua aquisição.

(...).

(CARF; Processo n. 10925.720046/2012-12; Acórdão n. 9303-003.477; Câmara Superior. j. em 25/02/2016) (grifos nosso).

17. Patente está, portanto, que para este Tribunal é cediço que a ideia de insumo leva em consideração a particular atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte e a importância do bem/serviço creditado no processo produtivo, premissa esta adotada no presente voto.

(ii) Créditos de PIS e COFINS nas agroindústrias

18. Partindo das premissas alhures fixadas, é natural que, em se tratando de uma agroindústria, exatamente como ocorre no caso decidendo, a fase agrícola da atividade empresarial e, por conseguinte, os insumos ali consumidos, também seja levada em consideração para fins de creditamento de PIS e COFINS.

19. A sobredita questão não é nova para este Tribunal, no qual está sedimentada a ideia de que os insumos empregados na fase agrícola também devem ser considerados para fins de creditamento de PIS e COFINS não-cumulativo. Aliás, o precedente da Câmara Superior citado no tópico imediatamente anterior tem como contribuinte exatamente uma empresa do referido setor empresarial.

20. O mesmo entendimento é compartilhado por essa Turma julgadora, como se observa da ementa abaixo transcrita e extraída de preciso voto da Conselheira *Maria Aparecida Martins de Paula* o qual, diga-se de passagem, tratou de questão afeta a contribuinte com a mesmíssima atividade da ora recorrente (produção de açúcar e álcool):

Ementa

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. AGROINDÚSTRIA. FASE AGRÍCOLA.

Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa do PIS/Pasep ou da Cofins, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente.

No caso da agroindústria, admite-se o creditamento não só dos bens e serviços qualificados como insumos na própria industrialização, mas também daqueles insumos utilizados na fase agrícola que lhe precede.

(...).

(CARF; 2ª Turma da 4ª da 3ª Seção; Processo n. 16004.720550/2013-71; Acórdão n. 3402-003.041. j. em 27/04/2016.) (g.n.).

21. No presente caso a admissão dos insumos empregados na fase agrícola da recorrente torna-se ainda mais gritante, uma vez que, conforme demonstrado no parecer técnico desenvolvido pela ESALQ (fls. 11.374/11.530) quase 70% (setenta por cento) dos custos de sua produção de açúcar e álcool estão presentes exatamente na fase agrícola.

22. Diante deste quadro, também é premissa aqui adotada a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS daqueles insumos empregados na fase agrícola de empresas que exploram atividades agroindustriais, como é o caso da recorrente.

(iii) Dos créditos glosados no caso decidendo

23. Fixadas as premissas alhures desenvolvidas, já é possível neste momento analisar o caso concreto e suas particularidades, de modo a verificar a validade ou não das glosas perpetradas pela fiscalização.

(iii.a) Dos créditos de arrendamento agrícola

24. A primeira glosa aqui analisada diz respeito ao valores pagos pela recorrente para o arrendamento de terras onde se dá o plantio da cana-de-açúcar.

25. Segundo a fiscalização (fls. 65/66 - TVF), referido creditamento seria indevido por dois motivos. Primeiro porque se refere à etapa agrícola, ou seja, uma fase antecedente ao processo de industrialização do açúcar e do álcool. Referido fundamento deve ser rechaçado, haja vista tudo o que fora exposto nos itens anteriores do presente voto.

26. Não obstante, o segundo fundamento empregado pela fiscalização seria no sentido de que o arrendamento de terras não se enquadra no conceito de *alugueres de prédios*, estabelecido nos artigos 3º, inciso IV, das leis 10.637/02 e 10.833/03, *in verbis*:

Lei n. 10.637/02

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

(...).

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...).

Lei n. 10.833/03

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

(...).

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...).

27. Ainda segundo a fiscalização, o creditamento aqui seria indevido uma vez que o conteúdo semântico de *prédio* pressupõe uma edificação de notório caráter urbano, o que não existiria nas hipóteses de um arrendamento de um imóvel de natureza rural.

28. Primeiro aspecto a ser considerado é que não se discute a natureza jurídica do arrendamento aqui tratado, o qual é qualificado como *arrendamento rural*², ou seja,

² É o que se extrai do seguinte trecho do TVF (fl. 65):

"Os documentos contábeis estão lançados na conta "Despesas Operacionais – Arrendamento Mercantil – Arrendamento Agrícola". Tratam-se de pagamentos baseados em contrato intitulados "Instrumento Particular de Contrato de Parceria Agrícola", "Instrumento Particular de Contrato de Arrendamento" ou "Instrumento Particular de Contrato de Venda e Compra de Cana de Açúcar". Os contratos de parceria agrícola prevêem a partilha de frutos, geralmente, na proporção de 10% para a parceira proprietária e 90% para a parceira agricultora (Cosan) garantindo uma quantidade mínima de toneladas de cana por alqueire/safra para o proprietário. Nos contratos de

modalidade de locação que contempla a exploração de terra em zona rural, exatamente como prescreve o art. 3º do Decreto 59.566/66³, veículo legislativo responsável por regulamentar o Estatuto da Terra.

29. Assim, o que se discute aqui é se o signo *prédio* contempla apenas imóveis de caráter urbano ou também abrangeria imóveis de natureza rural.

30. Pois bem. Para se alcançar uma adequada solução ao caso, convém destacar o que prescreve o art. 4º, inciso I do Estatuto da Terra, quando assim define imóvel rural:

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:

*I - "Imóvel Rural", o **prédio rústico**, de área contínua qualquer que seja a sua localização **que se destina à exploração** extrativa agrícola, pecuária ou **agro-industrial**, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada;*

(...). (g.n.).

30. Este também é o teor do disposto no art. 4º, inciso I da lei n. 8.629/93:

Art. 4º Para os efeitos desta lei, conceituam-se:

*I- Imóvel Rural - 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 **agro-industrial**;*

(...). (g.n.).

31. Percebe-se, pois, que o legislador equiparou o imóvel rural a *prédio*, estando a sua diferença frente a um prédio urbano no seu caráter rústico, característica própria dos imóveis como os aqui tratados.

32. O legislador tributário, por seu turno, ao tratar do creditamento na hipótese de locação de prédios não qualificou o tipo de prédio que ensejaria no referido direito, ou seja, se tal creditamento só seria fruível por locadores de prédios urbanos ou também os arrendatários de prédios rústicos.

33. Nesse sentido, não pode a fiscalização apequenar o sentido do disposto nos artigos 3º, inciso IV, das leis 10.637/02 e 10.833/03 para o presente caso, sob pena, inclusive, de indevidamente distorcer conceito estabelecido pelo direito privado (art. 4º, inciso I do Estatuto da Terra e art. 4º, inciso I da lei n. 8.629/93), o que implicaria notória ofensa ao disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional.

arrendamento o arrendante recebe um valor fixo de toneladas de cana de açúcar, sendo o preço da tonelada de cana calculada nos termos do regulamento do Conselho dos Produtores de Cana de Açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo – Consecana.

Não se tratam de contratos de arrendamento mercantil, pois a Cosan S/A Açúcar e Alcool não é uma instituição de operação de créditos (regulada pelo Banco Central)."

³ " Art 3º 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, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei. (...)."

34. Por fim, convém ainda destacar que referida questão já foi objeto de análise por parte deste Tribunal administrativo, oportunidade em que se reconheceu a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS na hipótese de arrendamento mercantil. Há, inclusive, manifestação desta turma julgadora, escorada em preciso voto vencedor da lavra do Conselheiro *Carlos Augusto Daniel Neto*. É o que se observa dos seguintes trechos dos acórdão n. 3403-002.318⁴ e 3402-003148, respectivamente abaixo transcritos:

Acórdão n. 3403-002.318

(...).

Não se pode conceber qualquer razão para distinguir entre um imóvel urbano ou rural, ou entre um imóvel construído ou um terreno, parecendo suficientemente claro do conjunto das hipóteses de crédito, que seu âmbito de aplicação se circunscreve aos bens e serviços que são utilizados na produção.

Entendo, por isso, que os aluguéis de prédios referidos na Lei abarca os diversos tipos de aluguéis de imóveis destinados à produção.

Ainda que não se encaixasse no inciso IV, entendo que o arrendamento se enquadraria no inciso II do art. 3º.

O arrendamento configura um pagamento pelo direito de uso de um bem imóvel.

A Lei reconhece o direito de “crédito calculado em relação: a bens e serviços, utilizados como insumo na (...) produção (...) de bens”, na forma do inciso II do art. 3º.

No inciso II do art. 3º das Leis não se fala em aquisição. Usa o termo “relativo” a bens.

Tem-se em tela o direito de uso de um bem que é efetivamente utilizado na produção. Aliás, em relação ao bem em questão, deve-se reconhecer que suas propriedades são alteradas e entram em contato direto com os produtos, sendo cabal o fato de que é aplicado diretamente na produção.

Assim, seja pelo inciso IV, seja pelo inciso II, deve ser reconhecido o direito de crédito pelo pagamento do arrendamento dos imóveis rurais utilizados na produção.

Acórdão n. 3402-003148

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 jurídicas e que foram utilizados na atividade da empresa, resta discutir o alcance da expressão "prédios".

⁴ CARF; 3a Turma Ordinária da 4a Câmara da 3a Seção; Processo administrativo n. 10410.721891/2011-24; Acórdão n. 3403-002.318; Relator Ivan Alegretti; j. em 25/06/2013.

*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.4^o, 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:

(...).

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-se 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 atraia a aplicação do art.109 do Código Tributário Nacional, verbis:

(...).

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.3^o, IV das leis 10.637 e 10.833.

(...) (grifos constantes no original).

35. Diante de tais fundamentos, voto por reverter todas as glosas de créditos decorrentes de arrendamentos rurais celebrados com pessoas jurídicas, por entender cabível na espécie o disposto nos artigos 3º, inciso IV, das leis 10.637/02 e 10.833/03.

(iii.b) Dos créditos de aquisição de cana-de-açúcar

36. Outra glosa realizada pela fiscalização refere-se à aquisição de cana-de-açúcar e que consta a fl. 61 do Termo de Verificação Fiscal:

A aquisição dos produtos agropecuários que geram o direito de créditos presumidos, por ser efetuada de pessoa física ou com suspensão, não gera direito ao desconto de créditos calculados na forma dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, conforme disposto no inciso II do § 2º destes artigos. A cana de açúcar (NCM 12129300) tem a incidência suspensa no caso de venda para produção do açúcar de acordo com o inciso III do artigo 9º da Lei 10.925/2004 e para a produção do álcool, a suspensão esta prevista no artigo 11 da Lei 11.727/2008. Assim, a aquisição da cana de açúcar não gera os créditos previstos nos incisos II do artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

37. Ressalte-se que ao tratar dos “créditos presumidos atividade agroindustrial”, a fiscalização transcreveu o disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (fl. 63), fazendo assinalar, na mesma fl. 63, que *a empresa pode deduzir da contribuição para o PIS e para a Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor da cana de açúcar adquirida de pessoas físicas ou recebida de cooperados pessoas físicas, além daquela adquirida com suspensão de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária*”.

38. Ato contínuo (fl. 66), ao tratar da glosa atinente à aquisição da cana-de-açúcar, a fiscalização repetiu a mesma informação anteriormente transcrita para então concluir que, conforme consta da referida lei nº 10.925/2004, não podem ser *aceitas aquisições de cana feita de pessoas jurídicas com atividade de holding, aluguel de imóveis, apoio à educação, incorporação de empreendimento imobiliário, apoio à pecuária, outras atividades de serviços prestados, apoio à produção florestal, consultorias e transporte rodoviário de passageiros, por não se tratar de pessoas jurídicas que exerce(m) atividade agropecuária*”. Em outros termos, a fiscalização entendeu que para a sobredita dedução do crédito o bem correlato deve ser adquirido de empresa que exerce atividade agropecuária, o que não é o caso dos autos.

39. Segundo a fiscalização, o creditamento não seria devido porque, embora os bens adquiridos pela Recorrente (cana-de-açúcar) se enquadrassem no conceito de mercadorias de origem vegetal destinados à alimentação humana (premissa adotada pela fiscalização no caso em concreto), a pessoa jurídica vendedora de tais bens não seria uma empresa com atividade agropecuária.

40. Acontece que, no presente caso, o que a fiscalização prova é que a aquisição glosa se deve ao fato da cana ter sido adquirida de empresa que não exercer atividade agropecuária.

41. O fato de uma empresa comprar e vender produtos agropecuários (como acontece no caso da compra e venda da cana-de-açúcar) não a transforma, automaticamente,

em uma empresa que exerça atividade agropecuária, o que justifica, portanto, a manutenção da glosa fiscal no presente tópico.

(iii.c) Dos créditos de óleo diesel utilizados na produção da cana

42. Neste tópico, a fiscalização glosou os valores decorrentes da aquisição de óleo diesel que são empregados na fase agrícola da produção do açúcar e do álcool, o que fez com amparo nas já rechaçadas IN's n°s 247/02 e 404/04. É o que se depreende do seguinte trecho do TVF (fl. 67):

(...).

O óleo diesel é combustível consumido pelas máquinas agrícolas, na cultura da cana de açúcar, e pelos caminhões, no transporte desta até a usina, portanto não é combustível utilizado na produção do açúcar e do álcool. A indústria utiliza-se do vapor d'água, gerado com a queima do bagaço da cana para mover picadores, desfibradores, moendas, destilarias, etc, bem como de energia elétrica necessária em vários setores da indústria.

(...).

43. Acontece que, como já exposto no presente voto, a fase agrícola também deve ser considerada para fins de creditamento do PIS e da COFINS na hipótese de uma agroindústria, exatamente como ocorre no caso em tela. Logo, deve incidir o disposto nos artigos 3º, inciso II das leis 10.637/02⁵ e 10.833/03, motivo pelo qual revento as glosas aqui referentes à aquisição de óleo diesel utilizado em maquinários e veículos empregados na fase agrícola, exatamente como já decidido por essa turma no já citado acórdão n. 3402-003.041.

(iii.d) Dos créditos relativos à aquisição de álcool destinado à revenda

42. É consabido que a aquisição de álcool para revenda gera crédito de valor igual ao devido pelo vendedor, nos exatos termos do que prevê o art. 5º, §13 da lei n. 9.718/98⁶.

⁵ Lei 10.637/02

"Art. 3o (...).

(...).

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

(...)."

Lei 10.833/03

"Art. 3o. (...).

(...).

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

(...)."

⁶ Art. 5o A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de:

(...);

43. Segundo apontado pela fiscalização, a recorrente adquiriu álcool hidratado e anidro nos meses de abril, maio, junho, outubro e novembro de 2009, oportunidade em que, para fins de creditamento, registrou os volumes de 119,37 m³ em maio, 2.946,93 m³ em outubro e 42,02 m³ em novembro. Acontece que, segundo apontado pela fiscalização, as notas fiscais correlatas apontavam um volume adquirido maior do que aquele registrado pela Recorrente, quais sejam, 142,16 m³ em maio, 3.000,00 m³ outubro e 42,79 m³ em novembro.

44. Segundo a recorrente, haveria um erro de fato nesta apuração, já que os valores apontados pela fiscalização como volume da mercadoria seriam, em verdade, o valor de tais bens.

45. Se de fato tal erro existe, como apontado pelo contribuinte e o que não se prova nos autos, ele acaba por beneficiá-lo, já que a base de volume de produtos para fins de creditamento é ampliada, razão pela qual não existiria interesse de agir e, por conseguinte, de recorrer, por parte do contribuinte, razão pela qual tais fundamentos invocados pelo contribuinte deixam de ser aqui apreciados.

(iii.e) Dos créditos de devolução de bens sujeitos ao regime monofásico de tributação

46. Segundo a acusação fiscal o contribuinte teria apropriado-se indevidamente de créditos sujeitos ao regime monofásico de tributação. É o que se depreende do seguinte trecho do TVF (fl. 68):

(...).

As devoluções de açúcar no mês 03/2009 corresponderam a um total de R\$ 272.501,45, sendo utilizado no cálculo dos créditos, pela Raizen, o valor de R\$ 1.531,41, que corresponde ao valor de ICMS na planilha "Devoluções" de março. Em maio constou na planilha um item de óleo diesel no valor de R\$ 32.153,33, que não foi considerado pela fiscalização, por se tratar de produto de tributação monofásica.

47. Em seu favor, alega o contribuinte que o art. 17 da lei n. 11.033/04⁷ prescreve que mesmo na hipótese de vendas sujeitas à suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência do tributo haveria o direito de manutenção do crédito de PIS e COFINS pelo revendedor. Logo, na hipótese de devolução de produtos sujeitos a incidência monofásica, haveria a possibilidade do recorrente manter o crédito correlato.

48. Entendo que não assiste razão ao recorrente, haja vista o disposto nos artigos 3º, incisos I, alíneas "b", c.c. com os artigos 2º, §§ 1º, incisos I das leis 10.637/02 e 10.833/03⁸, que vedam o aproveitamento de crédito nas operações com óleo diesel para revenda.

§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador.'

⁷ " Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações."

⁸ "Lei n. 10.637/02

Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

49. O citado art. 17 da lei n. 11.033/04 não altera essa realidade, já que a incidência monofásica do tributo não se assemelha às hipóteses de suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência do tributo. Ao contrário, há incidência do tributo, só que concentrada em um único elemento da cadeia produtiva.

50. Assim, neste tópico, mantenho a glosa perpetrada pela fiscalização.

(iii.f) Dos créditos de notas fiscais e notas fiscais de ME

46. Aqui a fiscalização dividiu os créditos tomados por centro de custos, glosando todos os créditos referentes aos centros de custos identificados como atinentes à fase agrícola da produção, créditos de centros de custos não ligados à produção e, ainda, créditos de centros de custos não identificados.

47. Nesse sentido, tentaremos aqui neste trecho do voto, abordar a questão como posta pela fiscalização, ou seja, por centro de custo.

(iii.f.1) Dos créditos do centro de custo agrícola

48. Antes, todavia, de tratar dos créditos glosados em si considerados, mister se faz retomar as premissas fixadas nos itens "i" e "ii" do presente voto, no sentido de que a fase agrícola é parte do processo produtivo do setor agroindustrial, bem como aproveitar o momento para fixar outra premissa, agora afeta ao ônus probante no processo administrativo fiscal.

49. Pois bem. Neste diapasão não se pode perder de vista que o se analisa aqui é um **auto de infração** decorrente da glosa de créditos de PIS e COFINS, o que é relevante para a resolução da presente demanda. Isso porque tais créditos foram devidamente registrados nos correlatos documentos fiscais e contábeis desenvolvidos pelo contribuinte, os quais gozam de presunção, ainda que relativa, de veracidade. Logo, para afastar esta presunção, compete ao órgão responsável pela autuação fazer prova que vá ao encontro de suas pretensões

(...)

b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei;

(...).

Art. 2o Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 1o Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

I - nos incisos I a III do art. 4o da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;

(...).

Lei n. 10.833/03

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei;

(...).

Art. 2o Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 1o Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

I - nos incisos I a III do art. 4o da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;

(...)."

fiscais, à medida que é justamente a iniciativa do processo administrativo que determina o ônus probatório, nos termos do que prevê o art. 373 Código de Processo Civil⁹. Assim já decidiu este colegiado, conforme se observa do seguinte trecho do acórdão n. 3402-002.881, da lavra do Conselheiro *Antonio Carlos Atulim*:

É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

50. Partindo de tais pressupostos e voltando-se novamente ao caso, vale frisar que, dentre outras atividades, o contribuinte produz e comercializa *açúcar e álcool* (fls. 10.905/10.907), o que demanda, para a sua produção, o emprego de inúmeros bens e serviços destacados em sua escrita fiscal para fins de creditamento e glosados pela fiscalização. Dentre tais bens e serviços glosados destacam-se os seguintes:

*(...) 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 tratos 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*

⁹ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

cana picada, transporte fornecedor de cana inteira, transporte mec cana. (g.n).

51. Para os itens especificadamente aqui tratados, a fiscalização limitou-se a glosar os créditos aproveitados apenas com base na fundamentação há pouco exposta e que se enquadra bem para as hipóteses alhures negritadas, na medida em que, pela descrição de tais rubricas, se percebe que estamos diante de reparos de maquinários, pagamento de mão-de-obra e outros gastos que não condizem com a produção agrícola em si considerada, mas que tocam tal atividade com um certo distanciamento.

52. Entretanto, todos os demais itens alhures listados foram glosados pela fiscalização exclusivamente com base nas já citadas Instruções Normativas n^{os} 247/02 e 404/04, ou seja, **sem qualquer análise do efetivo processo produtivo desenvolvido pela Recorrente**. Por outro giro verbal, a partir das referidas IN's, a presente autuação promoveu um confronto entre o objeto social da Recorrente e seus registros contábeis a título de créditos de PIS e COFINS. Tal prática fiscal não é novidade para esse colegiado e já foi aqui rechaçada, nos termos do sobredito acórdão citado neste tópico e cujo trecho segue abaixo transcrito:

(...).

Voltando ao caso concreto, a análise dos autos demonstra que a fiscalização efetuou as glosas pautando-se na regra geral da experiência do homem médio, que a defesa denominou como presunção hominis. A partir da descrição dos bens e serviços existentes nas planilhas oferecidas pelo contribuinte, o exator confrontou esses bens e serviços com aquilo que o homem médio conhece sobre a atividade de mineração e de produção de alumínio.

Conforme ficou assentado na análise da preliminar, este processo versa sobre a determinação e exigência de créditos tributários. Foi o fisco quem se dirigiu ao estabelecimento do contribuinte e disse a ele que determinados itens em relação aos quais ele havia tomado o crédito não eram aptos a gerarem aqueles créditos. E disse também que como os créditos eram indevidos, eles seriam retirados do DACON e, com isso, as diferenças das contribuições que deixaram de ser recolhidas seriam exigidas por meio de lançamentos de ofício, com os consectários inerentes a esse procedimento.

Entretanto, para executar esse procedimento a fiscalização está submetida ao que preceitua o art. 142 do CTN e aos arts. 9^o e 10 do PAF. Em outras palavras: cabe ao fisco investigar a matéria tributável, declinar a motivação do lançamento e apresentar as provas dos fatos que alegar até o momento da notificação do auto de infração ao contribuinte, quando então encerra-se para o fisco a instrução processual.

(...).

53. No presente caso, com a descrição dos bens creditados *vis a vis* do objeto social da empresa, como não garantir, por exemplo, que a "colheita da cana" e seu "plantio mecanizado" não fazem parte da etapa agrícola da produção do açúcar e álcool? Ademais, não se trata apenas de uma conclusão pelo simples confronto entre o objeto social da empresa e as descrições em seus registros contábeis, uma vez que todo o processo produtivo da recorrente e, por conseguinte, cada uma dessas rubricas, foram exaustivamente tratadas pelo robusto laudo

técnico elaborado pela ESALQ (fls. 11.374/11.530), instituição que é referência nacional e internacional no âmbito da engenharia agrônômica.

54. Repito: no particular caso dos itens aqui tratados, a glosa perpetrada pelo agente fiscal foi realizada sem uma verificação *in locu* do processo produtivo da recorrente, o que assemelha este pretensão mister do agente público a uma missão de fé, o que, por óbvio implica a ausência de motivação do ato administrativo.

55. Ademais, cancelar este pretensão "método" fiscal de autuação no caso em concreto seria, em última análise, subverter, indevidamente, o ônus **legal** da prova estabelecido no art. 373 Código de Processo Civil, o que não se pode aqui admitir.

56. Sendo assim, neste tópico em particular dou parcial provimento ao recurso voluntário interposto para reverter todas as glosas que recaíram sobre o centro de custo agrícola, com exceção dos seguintes itens: **mão de obra agrícola, oficina manutenção colhedora, oficina mecânica tratores, oficina mecânica veículos, oficinas de implementos, programa de formação profissional agrícola e refeitório alojamento agrícola.**

(iii.f.2) Dos créditos do centro de custo que não apresentariam ligação com a produção

57. Aqui as glosas recaíram sobre créditos que, em razão do registro contábil que lhe fora atribuído pelo recorrente, não apresentariam vínculo com a produção, seja na fase agrícola seja na fase industrial.

58. Os itens glosados e descritos no TVF (fl.) são os seguintes

(...).

Administrativos: administração, administração de pessoas, administração logística mi, 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.

Centros de custos não ligados diretamente com a produção: 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.

59. Da descrição acima não é preciso muito esforço para concluir que, de fato, todos os subitens do item "administrativos" de fato não estão atrelados diretamente à produção do açúcar e do álcool, razão pela qual tais glosas devem ser mantidas.

60. O mesmo não pode ser dito, entretanto, do item "centros de custos não ligados diretamente com a produção" o que, inclusive, motivou a resolução n. 3402-000.784 (fls. 17.771/17.786) para que se precisasse o modo como tais atividades interferem no universo produtivo da recorrente.

61. Analisando o já mencionado laudo técnico da ESALQ, bem como o laudo técnico realizado por engenheiros de produção, o relatório fiscal de diligência e a ulterior manifestação do contribuinte a seu respeito, estou convicto que as seguintes atividades não são insumos para o processo produtivo do açúcar e do álcool:

- almoxarifado/recebimento, armazém de açúcar externo, armazém de açúcar interno, borracharia¹⁰, laboratório de lubrificantes, central de ar comprimido, lavador de veículos, manutenção conservação civil ind., manutenção mecânica, mecanização industrial¹¹, mescla¹², oficina caldeiraria, oficina elétrica¹³, posto de abastecimento, serviço apoio armazém, transporte adm mecânico e transporte industrial.

62. Tais atividades configuram atividades paralelas à produção de açúcar e álcool e, por conseguinte, não dão direito a crédito de PIS e COFINS por não configurarem insumos de produção na acepção aqui empregada.

63. Por sua vez, configuram insumos os seguintes itens:

- águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório cotesia, laboratório metharizium, laboratório teor sacarose, limpeza operativa, "rouging" e tratamento de água.

¹⁰ TVF (fl. 17.794):

4.3. Borracharia - Setor utilizado para a manutenção de pneus dos caminhões, das carretas, dos tratores, das máquinas agrícolas, que operam no corte, carregamento e transporte da cana da lavoura até a indústria e demais veículos. No laudo ESALQ, fl. 11.216, dentro de organograma da infraestrutura de apoio e processos complementares, a borracharia faz parte da infraestrutura de apoio do setor agrícola e do setor industrial. As glosas feitas estão no centro de lucro agrícola.

¹¹ Resultado de diligência (fl. 17.795):

4.6. Mecanização industrial – Nas planilhas analisadas na fiscalização o centro de custo mecanização industrial contabiliza aquisições de peças utilizadas em motores a combustão, acessórios e demais componentes para caminhões e máquinas agrícolas. Portanto é utilizado para apurar os custos de manutenção dos veículos que trabalham na lavoura e no corte, carregamento e transporte da cana.

¹² Resultado de diligência (fl. 17.795):

4.7. Mescla – Não foi possível identificar nos documentos a que se refere esse centro de custo que tem apenas uma aquisição de fécula de mandioca por R\$ 60,54 em 26/08/2009 e serviço de manutenção em equipamento eletrônico no valor de R\$ 4.462,50 em 31/01/2009.

¹³ Resultado fiscal de diligência (fl. 17.795);

4.8. Oficina caldeiraria e Oficina elétrica – Incluídas na infraestrutura de apoio e processos complementares. No setor agrícola oficina de caminhões e caldeiraria e no setor industrial oficinas conforme laudo ESALQ, fl. 11.216. Utilizadas para pequenos reparos em caldeiras ou em redes elétricas, apoio ao setor industrial.

64. Em relação as rubricas "águas residuais", "captação de água" e "tratamento de água", o resultado fiscal de diligência, marcadamente pautado pelo laudo técnico produzido pela ESALQ, assim descreveu tais insumos:

(...).

4.1. Águas residuais – Águas que foram utilizadas na lavagem da cana com objetivo de retirar os resíduos sólidos carreados durante a operação de corte, transporte e recepção na usina. Esta lavagem tem o intuito de retirar parte dessas matérias estranhas visando a obtenção de um caldo de melhor qualidade e evitar o desgaste excessivo dos equipamentos. As águas que saem do processo de lavagem da cana deverão passar por um gradeamento, de preferência de remoção mecânica, a fim de retirar os materiais sobrenadantes e outros sólidos separáveis, e por um sistema de decantação a fim de que sejam removidos os sólidos decantáveis, podendo ser utilizadas na fertirrigação da lavoura juntamente com a vinhaça. Estão vinculados a esse centro de custo aquisições de: bombas, acoplamentos, barras metálicas, compressores, correias e serviços de rebobinamento de motores elétricos, de dragagem, de máquinas esteiras, de coleta e transporte de barro e fuligem. Trata-se de uma operação de limpeza nas instalações industriais.

ESALQ – fl. 11.167 –

c.7. Limpeza da cana

As canas que não vão para o armazenamento seguem para o processamento, sendo descarregadas diretamente nos receptores - mesas laterais e esteira auxiliar de cana - a fim de alimentar o processo. Estes receptores se destinam a alimentar a esteira principal que conduz aos equipamentos de preparo e, posteriormente, à moenda ou ao difusor, ainda com a função de lavagem da ce no caso de canas inteiras (Figuras).

ESALQ – fl. 11.170 –

“As águas residuais da lavagem de cana apresentam alto potencial poluidor obrigando a unidade industrial a possuir sistemas de tratamento antes de descartá-las do processo”.

(...)

4.4. Captação de água – O sistema de captação de água é utilizado para o envio da água captada em mananciais através de bombeamento para indústria para uso, principalmente, na lavagem da cana e também para uso agrícola. Nesse centro de custo encontram-se barras metálicas, bombas, rolamentos esferas, válvulas, transformadores e serviços de montagens e manutenção de bombas e tubulações.

ESALQ

fl. 11.171 –

“Os empenhos financeiros, no ano-safra 2007, com captação, bombeamento, utilização, manutenção de tubulações, entre outros aspectos inerentes ao sistema de limpeza por lavagem da cana (em particular), são descritos na Tabela 5”.

Fl 11.230 -

1.5 DETALHAMENTO DOS PRINCIPAIS CENTROS DE CUSTOS DA CADEIA SUCROENERGÉTICA

1 - AGRÍCOLA

.....

w- Fornecimento de água

(...).

*4.10. **Tratamento de água** - o tratamento de água faz parte da infraestrutura de apoio e tem como finalidade tratar a água para poder ser utilizada na cadeia agroindustrial.*

No documento da ESALQ, fl. 11.216, dentro de organograma da infraestrutura de apoio e processos complementares, o tratamento de água é um processo complementar ligado ao setor industrial.

(...). (negritos originais, sublinhas nossa).

65. Percebe-se, pois, que captar água é essencial seja na fase agrícola seja na fase industrial da atividade de produção de açúcar e álcool já que, conforme atestado pelo laudo técnico ESALQ, a água é um dos principais insumos e, por conseguinte, custos da cadeia sucroenergética.

66. Não obstante, o *tratamento prévio* desta água que depois será aproveitada no processo de produção, bem como o *tratamento posterior* das águas residuais, seja para a sua re-utilização no processo produtivo seja para o seu adequado descarte no meio-ambiente também configuram atividades essenciais para o processo produtivo da recorrente, o que, conseqüentemente, gera direito a crédito.

67. O mesmo ocorre para todos os itens relacionados aos procedimentos laboratoriais alhures detalhados, na medida em que, conforme constatado pelo laudo ESALQ, tal trabalho técnico é essencial para a se apurar o momento em que a cana plantada apresenta seu apogeu biológico para gerar a maior quantidade e com maior qualidade o açúcar e o álcool, bem como para determinar a aplicação de corretivos no solo e, ainda, produzir insetos que atuam no controle de algumas pragas que atacam a produção de cana-de-açúcar. Este é o teor do citado estudo técnico:

Fl. 11.100

O setor agrícola precisa então contar com laboratório de pré análise de cana para definir a época de colheita e iniciar o corte pelas variedades mais precoces e com maior índice de maturação (maior teor de sacarose).

Fl. 11.130

A aplicação de corretivos no solo (calagem) deve ser precedida pela amostragem de solo para a análise química. Esta é uma operação que deve ser realizada em todas as áreas onde é feito o cultivo de cana-de-açúcar. O procedimento consiste na coleta de amostras de terra no campo, de acordo com o tipo de solo e histórico da área e, o envio dessas ao laboratório de análises químicas. Nesse são determinados os teores dos nutrientes essenciais às plantas, e a partir destes resultados, determinam-se as doses de corretivo e de fertilizante que devem ser aplicadas em cada hectare de solo.

Fl. 11.145

Laboratório de controle biológico (Produção de cotésia¹⁴); (b) Aplicação de cotésia na lavoura de cana para o controle da brocada- cana.

Fl.11.149

As determinações tecnológicas laboratoriais fornecem dados mais precisos do estágio de maturação da cana, sendo a rigor uma confirmação dos resultados do refratômetro de campo. No laboratório são realizadas as determinações do brix, pol (porcentagem de sacarose aparente em massa), açúcares redutores (expresso em % de açúcar invertido em massa por volume) e calculada a pureza (P), segundo a fórmula.

Por esses motivos, é essencial que a usina apresente um laboratório para as pré-análises para determinar o momento ideal da colheita da cana. Com isso ter a possibilidade de se obter a maior recuperação de açúcar. transformação em etanol e em energia por hectare de lavoura. Quando há necessidade de se adiantar a colheita da cana, com base em análises laboratoriais, recomenda-se o uso de maturadores químicos.

(...).

68. Diante deste quadro fático, toda esta etapa laboratorial também dá direito a crédito de PIS e COFINS, o que redundará na reversão das glosas indevidamente efetuadas pela fiscalização.

69. Também dá direito a crédito o item denominado "rouguing", que foi assim definido pela fiscalização (fl. 17.796) e pelo laudo ESALQ:

*4.9. **Rouguing** – Roguing é a prática de examinar cuidadosa e sistematicamente o campo de produção de sementes com o objetivo de remover as plantas indesejáveis, portanto essencialmente agrícola.*

ESALQ fl. 11.104 –

“Vigilância sanitária e “rouguing” – formando o viveiro, torna-se imprescindível a realização de inspeções sanitárias

¹⁴ Trata-se de uma pequena vespa da espécie "Cotesia flavipes" e que atua no controle de pragas que frequentemente atingem a produção de cana-de-açúcar.

frequentes, no mínimo uma vez por mês. A finalidade dessas inspeções é a erradicação de toda touceira que exiba sintoma patológico ou características diferentes da variedade em cultivo”.

70. Conforme se observa da menção feita pela fiscalização, tal insumo foi glosado por se referir a uma atividade essencialmente agrícola, fato este que, como visto de forma exauriente no presente voto, não é suficiente para macular o crédito tomado pelo contribuinte. Assim, tratando-se de atividade essencial para o plantio da cana-de-açúcar (produção e seleção da gema da cana), também revento a presente glosa.

71. Também dá direito a crédito a chamada "limpeza operativa", que é assim conceituada pela fiscalização (fl. 17.795):

*4.5. **Limpeza operativa** – Tem como objetivo eliminar incrustações formadas pelo aquecimento de caldo no interior de pré- evaporadores, evaporadores e cozedores a vácuo. Limpeza com rosetas rotativas metálicas ligadas a motor elétrico removem a incrustação através da ação mecânica da abrasão das rosetas na parede dos tubos. Limpeza das incrustações com hidrojateamento através de bicos rotativos com água pressurizada por bombas de alta pressão.*

Limpeza química recirculando detergentes, soluções de acordo com a incrustação a ser retirada. Serviço de limpeza na indústria.

72. Tal atividade consiste na limpeza química das máquinas empregadas na fase industrial da produção de açúcar e álcool. Tal limpeza é essencial para evitar a contaminação do produto a ser produzido, bem como para potencializar a sua pureza e qualidade. Logo, trata-se de atividade essencial à atividade empresarial aqui analisada, motivo pelo qual também revento tais glosas.

72. Por fim, convém ainda destacar neste tópico a glosa incidente sobre "balança de cana", que na diligência fiscal (fl. 17.801) foi assim descrita:

*5.30. **Balança de cana** – imobilizadas no centro de custo “balança de cana”, utilizada na pesagem dos caminhões que chegam da lavoura nas usinas com as cargas de cana de açúcar para industrialização.*

73. Da descrição acima é possível constatar que tal item foi qualificado como ativo imobilizado da contribuinte. Referida glosa, portanto, decorreu do simples fato de, ao ver da fiscalização, tal ativo estar vinculado à fase agrícola o que, ainda segundo a ótica da fiscalização, impediria a manutenção do crédito. Como já exposto no presente voto, a fase agrícola compõe o processo produtivo do açúcar e do álcool para fins de creditamento de PIS e COFINS e, sendo tal bem um ativo imobilizado, dá direito a crédito nos termos dos artigos 3º, inciso VI das lei n.s 10.637/02 e 10.833/03¹⁵.

¹⁵ "Lei n. 10.637/02

Art. 3o (...).

(...);

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

(...).

(iii.f.3) Dos créditos dos centros de custos não identificados

74. Neste instante serão analisadas as glosas daqueles itens que a fiscalização não conseguiu identificar se o centro de custo se referia à fase agrícola ou à fase industrial.

75. Dentre tais itens, destacam-se neste instante os combustíveis e graxas, que foram glosados nos seguintes termos (TVF fl. 70):

Graxa – O art. 3º, II, dá direito ao desconto das contribuições pagas a título de bens e serviços, utilizados como insumos, inclusive combustíveis e lubrificantes. A Solução de Divergência 12/2007 distingue graxa de lubrificante; assim o segundo por expressa determinação legal tem direito a crédito enquanto o primeiro não. Por outro lado, só tem direito ao crédito os lubrificantes utilizados nas máquinas ligadas ao processo produtivo, o que não é o caso de lubrificantes utilizados em veículos, caminhões e máquinas agrícolas. (g.n.).

76. Percebe-se, pois, que a motivação da glosa para parcela dos combustíveis creditados se dá pela utilização de tais bens nas máquinas agrícolas, ou seja, na fase agrícola da produção, fundamento fiscal este já reiteradamente rechaçado no presente voto.

77. Não é demais lembrar que os combustíveis e lubrificantes são expressamente nominados pelos incisos II dos artigos 3º das leis que tratam dos insumos para as contribuições (lei n. 10.637/2002 e lei n. 10.833/2003). Admissível, assim, o creditamento em relação a combustíveis, bem como em relação às graxas que, ao meu ver, se enquadram no conceito de lubrificantes, conforme, inclusive, já decidiu este Tribunal administrativo:

Ementa

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos,

Lei n. 10.833/03

Art. 3o (...).

(...);

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

(...)."

*transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de **graxas** e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas e o arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas.*

(...).

(CARF; 3a. T.O da 4ª Câmara da 3ª Seção; PTA n. 10410.721891/2011-24; Acórdão n. 3403-002.318; Relator: Ivan Alegretti; j. em 25/06/2013) (g.n.)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

(...).

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

*O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP 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/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. **Para a empresa agroindustrial, constituem insumos:** materiais de limpeza e desinfecção, inclusive diluentes; embalagens utilizadas para transporte; combustíveis; **lubrificantes e graxa**; fretes de mercadoria com destino a porto; e serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos. Por outro lado, não constituem insumos: uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal; bens do ativo, inclusive ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (o que inclui a situação de alíquota zero); bens adquiridos em que a venda é feita com suspensão das contribuições, com fundamento no art. 9º da Lei no 10.925/2004.*

(...).

(CARF; 3a. T.O da 4ª Câmara da 3ª Seção; PTA n. [10925.905356/2011-24](#) ; Acórdão n. 3403-002.477; Relator: Rosaldo Trevisan; j. em 24/09/2013) (g.n.).

78. Assim, revento às glosas dos combustíveis e das graxas empregados na fase agrícola.

79. Neste tópico a fiscalização também perpetró a glosa de materiais de embalagem ou de transporte que não sejam ativáveis, o que se deu nos seguintes termos (TVF fl. 71):

Embalagens não incorporadas ao produto durante o processo de industrialização: Glosadas as aquisições de container big bag, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura, lacres. São embalagens retornáveis utilizadas apenas para o transporte do açúcar que não atendem o previsto na legislação. Ou seja, a empresa não utiliza as chamadas "embalagens de apresentação" aceitas pela legislação como dando direito ao crédito e sim as "embalagens de transporte". A embalagem de apresentação é aquela incorporada ao produto durante o processo de fabricação, há que se ter como tal aquela que é usualmente empregada para a venda do produto ao consumidor final e que contenha o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo; e também pode-se ter como tal aquela que, apesar de conter quantidades maiores, contenham rótulos destinados exclusivamente ao propósito de promover ou valorizar o produto; de outro lado, há que se ter como embalagens de transporte aquelas que se destinam apenas ao transporte dos produtos, por comportarem quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e não conterem indicações promocionais destinadas à valorização do produto (são, geralmente, latas, caixas, engradados, tambores, as sacas de 50 kgs, etc). Essas embalagens não fazem parte do processo produtivo, o produto é embalado após a produção. Fundamentação legal: art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 c/c o artigo 66, § 5º, I da Instrução Normativa SRF nº 247/2002. São as despesas vinculadas ao grupo de mercadorias: "Acondicionamento e Embalagem Diversos" e no grupo "Embalagens Açúcar" containers, sacos pe e sacos pp. (negritos originais, sublinha nossa).

80. Esta turma julgadora já possui jurisprudência sedimentada a respeito deste assunto, consoante se depreende da ementa abaixo transcrita (acórdão n. 3402-003.148):

Ementa

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006

(...).

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. BIG BAGS. INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, é considerado insumo as embalagens industriais denominadas "Big Bags", eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda tenha as características desejadas quando chegar ao comprador.

(...) (g.n.).

81. Em voto vencedor e que conduziu essa questão, a Conselheira *Maria Aparecida Martins de Paula* bem pontuou que:

(...).

Entendo que pode ser considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda tenha as características desejadas quando chegar ao comprador.

Nessa mesma linha já foi decidido por esta 3^a Seção do CARF, no Acórdão n^o 3302001.858 - 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, com Voto Vencedor da Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas: "(...) Parece-me claro que a embalagem de transporte é UTILIZADO no processo produtivo (isso porque entendo que a produção alcança até este momento, apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda), é INDISPENSÁVEL e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está RELACIONADO à atividade da Recorrente (...)".

Este Colegiado, no Acórdão n^o 3402002.809 - 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, de 10 de dezembro de 2015, também se manifestou nesse sentido: "(...) Assim, conforme exposto neste item, relativamente à rubrica Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas, foi indevida a exclusão da base de cálculo efetuada pela fiscalização somente dos seguintes bens: (...) **BIG BAGS**, (...)".

(...).(negritos originais, sublinha nossa).

82. Pautado em tal fundamentação, voto por reverter as glosas de materiais de embalagem ou de transporte que não sejam ativáveis, mais precisamente a glosa dos seguintes itens: containeres *big bag*, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura e lacres.

83. Não obstante, a fiscalização também glosa créditos decorrentes da aquisição dos variados tipos de partes e peças que foram creditados pela Recorrente não como bens do ativo, mas sim como insumo, bem como alguns serviços. É o caso dos seguintes itens (TVF - fls. 70/75):

(...) carregadeiras Motocana, colheitadeiras Case e John Deere, cultivadores, plantadeiras, transbordo, acessórios de irrigação, máquinas Caterpillar, Fiat Allis, New Holland, Ford, Massei Ferguson, Valtra. Também foram selecionados os serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro e análises de amostras purificação de óleo, todos, itens não ligados com a produção do açúcar e álcool.

(...).

(...) 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/roçadeir/transbordo/cultivadores/irrigação, Fiat

Allis, FNH, Ford, GM, John Deere, Maxion, Mercedes Benz, Massei 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.

(...).

*Foram apresentados diversos itens utilizados em 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, para os quais a empresa não apresentou detalhes técnicos que garantam a sua utilização em máquinas que produzam diretamente álcool e açúcar, nem estão vinculados a centros de custos de produção. Em consequência, foram tratados como itens genéricos utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes no seu parque agrícola e industrial; assim sendo, tratam-se de insumos indiretos de produção que não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Estão identificados em “descrição grupo mercadoria” como: abrasivos, acessórios para rolamentos, adesivos e colas, anéis vedação, barras metálicas, cabos de aço, chapas, componentes diversos, compressores, conexões, filtros, gaxetas, mancal, mangueiras, parafusos, perfis estruturais, retentores, rolamentos e tubos.*

84. De fato, todos os itens negritados acima não são dispêndios empregados na produção de açúcar e álcool, mas bens eventualmente passíveis de ativação e que, por conseguinte, apresentam uma sistemática própria para fins de creditamento de PIS e COFINS.

85. Em contrapartida, devem ser revertidas as glosas sobre os seguintes itens:

- serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, pois tratam-se de serviços empregados na fase agrícola da produção de açúcar e álcool; e
- corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, pois tratam-se de insumos utilizados na fase agrícola.

86. Por não configurarem insumo, também não merecem reversão as seguintes glosas (item 7.2.6 do TVF - fls. 71/72):

- açúcar refinado, artigos e utensílios de escritório, bateria automotiva, equipamentos/acessórios/materiais clínica médica, material elétrico eletrônico automotivo, transformadores e materiais de origem mineral/vegetal.

87. Neste específico item do TVF só merece reversão as glosas referentes aos materiais de laboratório e vidraria de laboratório, haja vista o que já fora exposto nos parágrafos 67/68 do presente voto que, por economia processual, não serão aqui repetidos.

88. Não obstante, merecem ainda reversão as glosas sobre os itens destacados no tópico "7.2.7" do TVF (fl. 72) e assim descritos;

- produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes, clarificante identificados em "descrição do grupo de mercadoria".

89. Neste caso a glosa merece reversão ou porque se está diante de produtos químicos empregados no plantio da cana-de-açúcar (adubos e afins) ou por se tratar de bens utilizados no âmbito laboratorial do cultivo da cana, o que novamente nos remete as considerações externadas nos parágrafos 67/68 do presente voto.

(iii.g) Dos fretes

90. Também merece tratamento do presente voto as glosas referentes aos fretes. A respeito deste assunto, me valho de preciso voto do Conselheiro *Antonio Carlos Atulim* (acórdão n. 3402-002.881) que bem sintetiza a questão:

(...).

No que tange aos fretes, tanto aos glosados nas planilhas da linha 03, quanto aos glosados nas planilhas da linha 07, o entendimento que está se cristalizando no CARF foi resumido com maestria pelo Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz, no excerto a seguir transcrito:

"(...) Porque na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido. (...)"

(Ac. 3403-001.556, 25/04/2012, rel. Marcos Tranchesí Ortiz, unânime)

Sendo assim, com base nesse entendimento, devem ser revertidas as seguintes glosas de despesas com fretes: (i) vinculados à

aquisição de matérias-primas, materiais de embalagens e produtos intermediários aplicados no processo produtivo, sejam ou não consumidos em contato direto com o produto em fabricação; (ii) vinculados ao transporte de produtos inacabados entre os estabelecimentos industriais da recorrente e (iii) vinculados ao transporte na operação de venda, entendido este como aquele frete contratado para a entrega do produto ao cliente e desde que seja suportado pela recorrente.

91. Compartilho do entendimento firmado no aludido voto, ou seja, de que dá direito a crédito de PIS e COFINS o frete (i) vinculado à aquisição de matérias-primas, materiais de embalagens e produtos intermediários aplicados no processo produtivo, sejam ou não consumidos em contato direto com o produto em fabricação; (ii) vinculados ao transporte de produtos inacabados entre os estabelecimentos industriais da recorrente; e, ainda (iii) vinculados ao transporte na operação de venda, entendido este como aquele frete contratado para a entrega do produto ao cliente e desde que seja suportado pela recorrente.

92. Nesse sentido, voto por reverter todas as glosas de frete realizadas no presente caso, **exceções feitas** aos fretes referentes (i) a transferência de açúcar e álcool acabado entre diferentes estabelecimentos da Recorrente, bem como (ii) a transferência ou movimentação do produto acabado para estoques.

(iii.h) Da rubrica "energia (Barra Bioenergia S.A.)"

93. Neste item em especial, a fiscalização glosou o crédito aproveitado pelo contribuinte nos seguintes termos:

Foram incluídas na base de cálculo dos créditos notas fiscais emitidas pela empresa Barra Bioenergia S/A – CNPJ 07.921.583/0004-85, localizada na Rodovia Aceso UHE 3 irmãos km 3,5 s/n – área de cogeração da agroindústria, Andradina, referente a fornecimento de energia elétrica e vapor bioenergia, para o estabelecimento da Raízen – 08.070.508/0068-85, com endereço na Rodovia Acesso UHE 3 irmãos km 3,5, Fazenda Guanabara, Andradina. Essas notas têm como data de emissão 01/04/2011 para despesas ocorridas no ano de 2.009, não contabilizadas como despesas pela Raízen.

Também foram consideradas como base de cálculo dos créditos despesas apropriadas no centro de custos “Geração de Energia-Turbo Gerador – GASA” e “Geração Vapor Caldeira – GASA”, se tratando da unidade geradora de energia da Usina de Andradina, ou seja, no mesmo local esta estabelecida a Barra Bioenergia S/A e a unidade geradora de energia do estabelecimento da Raízen Energia S/A.

Segundo o inciso II do § 1º do artigo 3º da Lei 10.833/03, o crédito será apurado sobre as despesas de energia elétrica incorrida no mês. Dessa forma, essas aquisições de energia, não podem ser utilizadas para fins de créditos em razão de não estarem apropriadas na contabilidade da Raízen, nos respectivos meses, além da forma que as notas fiscais foram emitidas, todas no mesmo dia, referindo-se à vendas feitas há mais de dois anos.

94. Segundo se verifica acima, o crédito em apreço foi glosado não por carência de previsão legal, haja vista o disposto no inciso II do § 1º do artigo 3º da Lei 10.833/03, mas por a fiscalização entender que quando a legislação estabelece que o crédito será válido para a energia "adquirida no mês" isso implicaria não só a prova da sua aquisição em tal momento temporal, mas também o seu registro contábil e formalização documental.

95. Em outros termos, a fiscalização nega que esse registro seja feito de forma extemporânea, como ocorreu no caso dos autos, o que, s.m.j., não encontra fundamento legal.

96. Quando muito, esse registro extemporâneo poderia ensejar uma sanção à recorrente pelo não cumprimento de obrigação acessória, mas não a negativa do crédito em si considerado.

97. Assim, com base em tais fundamentos, também reverto essa glosa.

(iii.i) Dos créditos decorrentes da depreciação de bens do ativo

98. Outra glosa realizada pela fiscalização foi para aquelas rubricas que, em grande parte, dizem respeito à fase agrícola do processo produtivo. Este é o teor do TVF (fl. 75):

(...).

8.1 agrícola

Foram glosadas as depreciações de colhedoiras, transbordos, pulverizadores, roçadeiras, carretas, trituradores, arados, tratores, eleiradores, plantadeiras, cultivadores, semi reboques, aspersores, dollys, tanques, implementos, caminhões, sulcadores, bombas, grade, motoniveladoras, motores, pá carregadeiras, tranceptores, 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 agrônomo, 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 tratos culturais, serviços fornecedores de cana, supervisão manutenção agrícola, supervisão serviços agrícolas, topografia, transporte agrícola, transporte agrícola colheita, trato da soca e vinhaça.

8.2 não utiliz prod

Glosados as 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, tranceptores, 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.

99. Haja vista tudo o que já fora exposto no presente voto, não faz sentido impedir o creditamento de PIS e COFINS na fase agrícola no caso de agroindústrias, como é o caso da recorrente.

100. Assim, em relação à depreciação, reverto as glosas dos bens do ativo relacionados aos seguintes centros de custos:

- captação de água, colhedeira de cana picada, desenvolvimento agrônômico, implementos agrícolas, laboratório de cotesia, laboratório metharizium, manutenção de campo, mecanização agrícola colheita, mecanização máquinas, mecanização plantio mecanizado, plantio, preparo do solo, serviços de tratos culturais, serviços fornecedores de cana, supervisão manutenção agrícola, supervisão serviços agrícolas, topografia, transporte agrícola, transporte agrícola colheita, trato da soca e vinhaça; e, ainda
- águas residuais, balança de cana, instrumentação, laboratório industrial e microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor de sacarose, limpeza operativa e tratamento de água.

(iv) Do critério de rateio

101. Outra exigência fiscal externada pela fiscalização diz respeito ao critério de rateio empregado pela recorrente, nos termos do que prevê o art. 3º, § 8º, inciso II da lei n. 10.833/03¹⁶. Neste tópico assim se manifestou a fiscalização no TVF (fl.):

(...).

¹⁶ "Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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

§ 8o Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7o e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

(...)."

O método de rateio proporcional foi adotado para definir os créditos vinculados às receitas no mercado externo, passíveis de ressarcimento ou compensação com tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e os créditos vinculados às receitas no mercado interno, permitidos apenas para dedução do PIS e da Cofins a recolher no próprio mês. Os percentuais de rateio entre mercado interno e externo utilizado pela fiscalização foram os mesmos apurados pela empresa.

No mercado interno, também, houve o rateio entre as receitas não cumulativas não tributadas (vendas com alíquota zero, suspensas e do imobilizado) no mercado interno com as tributadas no mercado interno.

Apura o percentual de rateio para os créditos vinculados às receitas não tributadas no mercado interno. A empresa está incluindo no item venda não tributada a revenda que ela faz de óleo diesel e gasolina. Por serem produtos de incidência monofásica, não gera créditos para o revendedor, mesmo ele estando no regime não cumulativo (artigos 3º, I, "a" das Leis 10.637/02 e 10.833/03). Por essa razão a receita com a venda de óleo diesel e gasolina foi excluída para fins de apuração do percentual para rateio entre créditos vinculadas às receitas tributadas no mercado interno e às não tributadas, já que eles estão excluídos das permissões de apuração de créditos na revenda. Dessa forma os percentuais apurados pela fiscalização ficaram menores que os utilizados pela Raizen, conforme consta no Anexo I – Apurações na linha “percentual mercado interno não tributável”.

102. Segundo consta do citado trecho, o problema aqui enfrentado está em relação a apuração adotada para definir os créditos vinculados às receitas do mercado interno. E isso se dá uma vez que, para fins de rateio, o recorrente incluiu como venda não-tributada a revenda de óleo diesel e gasolina, operação sujeita a incidência monofásica do tributo e que não dá direito a crédito para os revendedores, como é o caso da recorrente e já fora abordado no item "iii.e" do presente voto.

103. Como já mencionado naquela oportunidade, as disposições legais que servem de limite à incidência não-cumulativa das contribuições em tela vedam, de forma expressa, a apuração de créditos por revendedores de bens sujeitos à incidência monofásica, aí incluído o óleo diesel e a gasolina.

104. Registre-se, ainda, que a autorização para a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, constante do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, não é sinônimo de autorização para apuração de créditos em relação a bens sujeitos à incidência monofásica, motivo pelo qual entendo como válido o rateio realizado pela fiscalização e externado na presente autuação.

(v) Dos créditos presumidos relativos ao resumo de estoque de abertura

105. Os créditos presumidos relativos ao resumo de estoque de abertura é questão regulada pelo art. 10 da lei n. 11.727/08.

106. Segundo apresenta a fiscalização, a recorrente não se limitou a aproveitar tais créditos para fins de compensação, mas também os empregou para fins de

apuração do rateio nas operações de mercado interno. Em suma, o contribuinte incluiu no citado rateio os créditos presumidos aqui referidos.

107. Por sua vez, o recorrente aduz que o legislador não quis restringir o crédito das contribuições e, inclusive, ampliou a possibilidade da pessoa jurídica sujeita ao regime não-cumulativo, produtora de álcool, descontar créditos presumidos relativos ao estoque de abertura, razão pela qual tais glosas seriam indevidas.

108. Divirjo do entendimento externado pelo contribuinte. O art. 10, § 2º da lei 11.727/08 é claro ao prescrever que tais créditos apresentam uma única finalidade: compensação com débitos relativos ao PIS e à COFINS apurados no regime não-cumulativo. É o que prescreve a sobredita disposição legal:

Art. 10. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou importadora de álcool, inclusive para fins carburantes, poderá descontar créditos presumidos relativos ao estoque deste produto existente no último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei.

(...).

§ 2º Os créditos de que trata o caput deste artigo:

I – serão apropriados em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei, observado o disposto no § 1º deste artigo; e

II – somente poderão ser utilizados para compensação com débitos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins apurados no regime não cumulativo.(g.n.).

109. Assim, embora seja possível admitir que a pessoa jurídica (produtora ou importadora de álcool) sujeita ao regime de apuração não-cumulativa das contribuições em questão possa descontar créditos presumidos relativos ao estoque deste produto existente no último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação da lei de regência, o fato é que tais créditos somente podem ser utilizados para compensação com débitos apurados no regime não-cumulativo, por expressa disposição normativa. Em outros termos, não podem, como pretendido pela recorrente, ser incluídos no rateio entre mercado interno tributável e não tributável, motivo pelo qual é válida a forma de apropriação estabelecida pela fiscalização no presente auto de infração.

(vi) Dos juros sobre a multa de ofício

110. Finalizando sua insurgência e de forma subsidiária, o contribuinte também protesta pela exclusão dos juros sobre a multa de ofício. Diante do voto até aqui desenvolvido, é possível perceber que parte da exigência fiscal foi mantida e sobre ela há aplicação de multa de ofício para a qual incide juros, o que me motiva a enfrentar a presente questão.

111. A respeito deste tema, este colegiado possui posicionamento consolidado, conforme se extrai de voto vencedor proferido pela Conselheira *Thais de Laurentiis Galkowicz* no acórdão n. 3402-003.148. Pela clareza do que restou lá decidido, me

valho de tal voto para fundamentar a presente decisão, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Com relação à não incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, entendo que assiste razão à Recorrente. Isto porque inexistente no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que fundamente tal exigência.

Com efeito, o artigo 61, caput e §3º da Lei n. 9.430, de 37 de dezembro de 1996 (“Lei n. 9.430/96) dispõe que sobre os “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, (...) não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora ” , e que “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora ” .

O comando do citado artigo, portanto, determina que sobre os débitos (tributos) será aplicada multa de mora quando pagos a destempo, e sobre os débitos aplicar-se-á, igualmente, os juros de mora. Contudo, a multa de ofício não foi incluída no débito tributário para fins de aplicação dos juros. Seria de fato “ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput”, nas palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan (Acórdão 3403002.367, de 24 de julho de 2013).

Vê-se, assim, que a literalidade do artigo separa os débitos tributários das penalidades (multas de ofício), determinando a incidência dos juros só sobre os primeiros, e não sobre as segundas.

Parece ter assim andado o legislador buscando estar em sintonia com as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional (CTN), com o status de lei complementar que tem ao dar cumprimento às funções estipuladas pelo artigo 146 da Constituição Federal.

Efetivamente, o CTN além de claramente separar a natureza jurídica dos tributos (invariavelmente decorrente de condutas lícitas, segundo o artigo 3º) e das multas (penalidades pela prática de ilícitos, ou seja, sanções aplicadas quando da ocorrência de infrações ao sistema tributário), em seu artigo 161 coloca que o “crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária aplicação dos juros. Afinal, caso quisesse que as penalidades estivessem abarcadas pela locução “crédito”, no início do dispositivo, não as teria destacado e dado tratamento diferenciado ao final do mesmo dispositivo legal.

Ressalto que não se está aqui a olvidar que a separação entre crédito tributário (do ponto de vista do Fisco, o que corresponde ao débito tributário, do ponto de vista do contribuinte) e penalidades, do artigo 161 do CTN, colide com outras normas

trazidas pelo próprio CTN, vale dizer, o artigo 1131 combinado com o artigo 139,2 os quais, lidos conjuntamente, levam à conclusão de que o crédito tributário abarca toda a obrigação principal, composta tanto pelos tributos como pelas penalidades pecuniárias devidas pelo contribuinte aos Cofres Públicos.

*Tal incoerência, contudo, não é suficiente para afastar a dissociação entre crédito/débito tributário e penalidades, estampada tanto no artigo 161 do CTN como no artigo 61 da Lei n. 9.430/96, quando tratam **especificamente** a incidência dos juros sobre os valores devidos pelos contribuintes ao Fisco. Em ambos os dispositivos somente há autorização para a incidência de juros (no âmbito federal representado pela SELIC) sobre o crédito/débito, entendido como aquele decorrente de fatos gerados de tributos, mas não sobre as penalidades tributárias.*

As incoerências da legislação tributária são diversas, cabendo aos órgãos julgadores solucioná-las da maneira mais lógica e justa possível, que é justamente o que aqui se pretende, chegando, das razões acima expostas, à conclusão pela não incidência de juros sobre a multa de ofício.

Nesse sentido vem caminhando a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (e.g. Acórdão 3403002.367, de 24 de julho de 2013; Acórdão 3402002.862, de 26 de janeiro 2016), porém ainda não consolidada.

Assim, ao meu ver, é nesse sentido que deve ser interpretada a Súmula CARF n. 4,3 cujo teor impõe o reconhecimento como devida a SELIC sobre débitos tributários administrados pela Secretaria Receita Federal. São sim devidos os juros SELIC, mas tão somente sobre os tributos no período de inadimplência, e não sobre eventuais multas de ofício cobradas no mesmo suporte documental (auto de infração).

Sem lei que estabeleça expressamente a aplicação de juros sobre a multa de ofício, incabível a cobrança pretendida pela Autoridade Fiscal nestes autos, devendo ser a mesma cancelada por este Colegiado.

Neste ponto, insta mencionar que não seria aplicável ao presente caso o art. 43, da Lei n.º 9.430/96, mencionado no Acórdão 9303002.399, da 3ª Turma da CSRF. Isso porque o referido dispositivo traz a previsão de aplicação dos juros de mora quando da lavratura auto de infração que se refira, "exclusivamente, a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente", tratando-se, portanto, de "Auto de Infração sem tributo" nos termos do título utilizado pela própria lei neste artigo:

"Seção V Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração sem Tributo

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.**

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifo nosso)

Como se depreende do relatório, a hipótese trazida no dispositivo legal acima distingue-se claramente daquela sob análise, no qual foi aplicada multa de ofício sobre o valor do tributo não recolhido (IPI), esta sim sem previsão legal para a incidência de juros.

Por fim, cumpre tecer alguns comentários sobre o julgamento do Superior Tribunal de Justiça, que poderia ser citado como fundamento da posição em sentido contrário a aqui exposta.

Trata-se do AgRg no REsp 1.335.688-PR, segundo o qual:

"entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: 'É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.' (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010."

Com a devida vênia ao Egrégio Tribunal, entendo que a decisão ali alcançada não merece guarida. Para ser mais precisa, por uma análise acurada do teor do julgamento, entendo que o STJ ainda não se manifestou sobre a específica questão aqui discutida, pois no AgRg no REsp 1.335.688PR não foi trazido um único fundamento de decidir a respeito da dicção do artigo 61 caput e § 3º da Lei n. 9.430/96, apresentada alhures, tendo sido a decisão calcada em acórdãos do próprio órgão que não resolvem ao tema. Explico.

No Recurso Especial n. 1.335.688, bem como no Agravo de Instrumento de mesmo número, as razões de decidir do Ministro Relator Benedito Gonçalves se limitam a afirmar que o acórdão do TRF da 4ª Região, objeto de reclame do contribuinte, ao decidir pela incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício espelhou a jurisprudência firmada pelas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, justamente como consta no trecho da ementa acima citado, quais sejam: o REsp 1.129.990/PR e o REsp 834.681/MG.

Ocorre que no REsp 1.129.990/PR, segundo os dizeres do Ministro Castro Meira (Relator) "a questão devolvida a este Superior Tribunal de Justiça consiste em saber se a multa decorrente do inadimplemento de ICMS sujeita-se à incidência de juros de mora, como defende o Fisco Estadual, ou sequer integra o crédito tributário e, portanto, não pode sofrer este acréscimo, conforme a tese adotada pelo acórdão hostilizado." Não são necessárias maiores digressões para chegar a conclusão de que se a matéria analisada pelo STJ nesse caso

dizia respeito à tributo estadual (ICMS), de modo que não foi objeto de apreciação a legislação federal que fundamenta o presente voto (artigo 61 caput e §3º da Lei n. 9.430/96). Com efeito, o r. acórdão teve como base unicamente as normas constantes dos artigos 113, 139 e 161 do CTN.

Na mesma problemática incorre o REsp 834.681/MG, no qual discutia-se, em primeiro lugar, a aplicabilidade da taxa Selic como índice legítimo de correção monetária e juros de mora para a correção de débitos do contribuinte perante a Fazenda Pública estadual (de Minas Gerais, in casu). Como segundo ponto enfrentado pelo STJ aparecia a incidência dos juros sobre a multa de ofício que, por óbvio, também se limitava ao âmbito da legislação estadual, provável razão pela qual mais uma vez o Tribunal silenciou sobre a exegese do artigo 61, caput e §3º da Lei n. 9.430/96.

Constata-se, assim, que os precedentes utilizados como alicerce para a decisão do AgRg no REsp 1.335.688PR não tangenciaram especificamente os dizeres do artigo 61 caput e §3º da Lei n. 9.430/96. Por essa razão não vislumbro qualquer razão para alterar o posicionamento majoritário que vem sendo adotado por esse Colegiado, a respeito da falta de previsão legal para a incidência da Selic sobre a multa de ofício imposta nos autos de infração lavrados pela Secretaria da Receita Federal.

112. Com base em tais fundamentos, afasto a incidência dos juros sobre a multa incidente sobre o crédito tributário aqui remanescente.

Dispositivo

113. Diante de tudo o que fora exposto, **voto pelo parcial provimento ao recurso voluntário** nos termos a seguir sintetizados:

(i) reverter todas as glosas de créditos decorrentes de arrendamentos rurais celebrados com pessoas jurídicas (item 2 do TVF);

(ii) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição de óleo diesel empregados na fase agrícola da produção (item 4 do TVF);

(iii) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição dos seguintes bens e serviços: 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 agrônômico, estradas/cercas/pontes, implementos agrícolas, manutenção de campo, mecanização agrícola, mecanização agrícola colheita, mecanização máquinas leves, mecanização máquinas médias, mecanização máquinas pesadas, mecanização plantio mecanizado, outras culturas agrícolas, plantio, plantio contratos, plantio mecanizado, preparo do solo, preparo e plantio terceirizado, reboque, reboque de cana picada, reboque fornecedor de cana picada, reboque Julieta próprio, reboque terceirizado de cana picada, reflorestamento/meio ambiente, serviços de

tratos 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 (itens 1 e 7.1.1 do TVF);

(iv) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição dos seguintes bens e serviços: águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouguing" e tratamento de água (itens 1 e 7.1.2 do TVF);

(v) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição de combustíveis e graxas empregados na fase agrícola (item 7.2.3 do TVF);

(vi) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição de materiais de embalagem ou de transporte que não sejam ativáveis, mais precisamente os itens containeres *big bag*, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura e lacres. (item 7.2.4 do TVF);

(vii) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição de serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação (itens 1, 7.1.3 e 7.2.1 do TVF);

(viii) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição de materiais de laboratório e vidraria de laboratório (item 7.2.6 do TVF);

(ix) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição de produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante (item 7.2.7 do TVF);

(x) reverter todas as glosas de frete realizadas no presente caso, exceções feitas aos fretes referentes (a) a transferência de açúcar e álcool acabado entre diferentes estabelecimentos da Recorrente, bem como (b) a transferência ou movimentação do produto acabado para estoques (itens 1, 7.2.9, 7.2.10 e 7.3 do TVF);

(xi) reverter todas as glosas decorrentes da aquisição de energia elétrica da *Barra Bionergia S.A.* (item 7.3.2 do TVF);

(xii) reverter todas as glosas decorrentes da depreciação dos seguintes bens do ativo imobilizado: captação de água, colhedeira de cana picada, desenvolvimento agrônômico, implementos agrícolas, laboratório de cotesia, laboratório metharizium, manutenção de campo, mecanização agrícola colheita, mecanização máquinas, mecanização plantio mecanizado, plantio, preparo do solo, serviços de tratos culturais, serviços fornecedores de cana, supervisão manutenção agrícola, supervisão serviços agrícolas, topografia, transporte agrícola, transporte agrícola colheita, trato da soca e vinhaça; águas residuais, balança de cana, instrumentação, laboratório industrial e

microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor de sacarose, limpeza operativa e tratamento de água (itens 8, 8.1 e 8.2 do TVF); e, por fim

(*xiii*) em relação a parcela mantida da autuação, excluir os juros sobre a multa.

115. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Relator