



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.904859/2013-16
Recurso Voluntário
Resolução nº **3201-003.615 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 31 de janeiro de 2024
Assunto PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Recorrente RAIZEN ENERGIA S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à unidade preparadora para que se providencie o seguinte: (i) intimar o Recorrente para apresentar, “caso entender necessário”, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo complementar ao(s) que já consta(m) dos autos, com o intuito de se demonstrarem a essencialidade e a relevância dos dispêndios que serviram de base à tomada de créditos, quando imprescindíveis e importantes ao processo produtivo, nos moldes do RESP 1.221.170/STJ e da Nota SEI/PGFN nº 63/2018, (ii) elaborar novo Relatório Fiscal, considerando as informações já constantes dos autos e as demais produzidas durante a diligência, especificando as glosas de créditos porventura revertidas e/ou mantidas, (iii) ao final, cientificar o Recorrente dos resultados da diligência para, assim o querendo, se manifestar no prazo de 30 dias, sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos créditos que permanecerem glosados, bem como àqueles que, à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem reconhecidos, e (iv) cumpridas as providências indicadas, devolver o processo a este CARF para prosseguimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos (...), cumulado com declarações de compensação.

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-003.615 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.904859/2013-16

A unidade de origem, após a realização de diligência destinada a apurar a liquidez e certeza do direito creditório, emitiu o Termo de Verificação Fiscal de fls. e o despacho decisório de fl., reconhecendo direito creditório (...) e homologando as compensações correlatas até o limite de tal crédito. São os seguintes os fundamentos adotados pela autoridade fiscal:

a) A pessoa jurídica apura o percentual de rateio para os créditos vinculados às receitas não tributadas no mercado interno incluindo no item venda não tributada a revenda de óleo diesel e gasolina os quais, por serem produtos de incidência monofásica, não geram 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. Dessa forma, os percentuais apurados pela fiscalização ficaram menores que os utilizados pela empresa.

b) 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. Depreende-se, portanto, que as despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem ao critério para caracterização como insumos.

c) 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 do artigo 3º da Lei 10.833/03, conforme disposto no inciso II do § 2º deste artigo. 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 artigo 3º da Lei 10.833/03.

d) Os créditos presumidos relativo ao estoque de abertura, apurados, são os previstos na Lei 11.727/2008, os quais só podem ser utilizados para dedução das contribuições devidas no mês, não sendo permitido o ressarcimento. Dessa forma, eles não foram inclusos no rateio entre mercado interno tributável e não tributável, diferentemente do realizado pela empresa, que incluiu nesse rateio o crédito presumido.

e) Da análise dos arquivos magnéticos apresentados pela empresa, verifica-se que muitos dos itens constantes nas planilhas não estão de acordo com as permissões legais para apropriação de créditos de PIS e Cofins. Após essa análise, foram elaborados anexos com os itens que foram objeto de glosas indicando os seus motivos:

e.1) Agrícola – Contém despesas de notas fiscais de prestação de serviços pagas a fornecedores pessoas jurídicas, com atividades de transporte, fornecimento de mão de obra, máquinas e equipamentos utilizados no plantio, cultivo, fertilização, colheita, corte, carregamento e transporte da cana de açúcar e serviços gerais na lavoura. Não foram aceitas como base de créditos por estarem todas vinculadas aos centros de custos agrícolas identificados como: 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.

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.615 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.904859/2013-16

e.2) Arrendamento Agrícola – Contém despesas havidas com serviços de arrendamento agrícola vinculados ao centro de custo cana de açúcar produção própria, entrada de notas fiscais de prestação de serviços, portanto, despesas com a cultura da cana de açúcar, não sendo permitido o crédito em razão de não se tratar de insumos de produção. Trata-se de pagamentos baseados em contratos 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 prevêm a partilha de frutos, geralmente, na proporção de 10% para a parceira proprietária e 90% para a parceira agricultora. Não se trata, porém, de contratos de arrendamento mercantil, pois o sujeito passivo não é instituição de operação de créditos (regulada pelo Banco Central). Por sua vez, o arrendamento de terras não pode ser enquadrado como aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, previsto nos incisos IV do artigo 3º da Lei 10833/03, entendendo-se prédio como uma edificação e não áreas de terras para cultivo agrícola, ou seja, não se pode ampliar os direitos aos créditos através de uma interpretação ampla de uma palavra contida na lei.

e.3) Cana – Trata-se de notas fiscais de entrada de cana de açúcar adquirida de pessoas físicas e jurídicas. É permitida a dedução de crédito presumido da contribuição devida de PIS e Cofins sobre as aquisições de cana de açúcar utilizada na produção do açúcar, calculado sobre o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperados pessoas físicas, além daqueles adquiridos com suspensão de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária. Em março houve aquisição de cana cujo valor foi mantido.

e.4) Revenda de óleo diesel – Composta por notas fiscais de venda de óleo diesel, que são descontadas dos créditos nas aquisições de óleo diesel, devido à impossibilidade da identificação no momento da aquisição do óleo. A empresa adquire óleo diesel de acordo com as notas fiscais de entrada constantes na planilha “Notas Fiscais” e, revende parte desse combustível, emitindo notas fiscais de saída com CFOP 5656 ou 6656 (venda de combustível ou lubrificante, adquiridos ou recebidos de terceiros, destinados ao consumidor ou usuário final). 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.

e.5) Notas Fiscais Revenda Álcool – A aquisição de álcool para revenda gera crédito de valor igual ao devido pelo vendedor, conforme § 13 da Lei 9.718/98. Houve a aquisição de álcool hidratado e anidro nos meses de abril, maio, junho, outubro e novembro conforme notas fiscais de entradas.

e.6) Devolução – As planilhas “Devoluções”, inseridas nos arquivos mensais, são compostas por devoluções de açúcar e álcool. Com relação ao álcool os créditos de devoluções foram apurados pelo volume e mantidos na forma em que foram apresentados.

(...)

e.7) Notas Fiscais e Notas Fiscais ME – Ambas as planilhas contêm as informações por itens das notas fiscais, documentos contábeis, fornecedor, material e centro de custo em que foram apropriadas as aquisições utilizadas como base de cálculo para os créditos.

O critério adotado para identificação dos itens que não se enquadram nas permissões legais para apuração de créditos foi feito, em um primeiro momento, com base no centro de custo a que o item está vinculado – coluna “descrição centro de custo” da planilha. Como muitos itens estão com a coluna “descrição centro de custo” sem informação, passou-se a fazer a análise através das colunas “descrição grupo material” e “descrição

do material”. Após as seleções feitas, restaram muitas linhas com as colunas anteriores sem preenchimento. Assim, nos itens restantes, a única informação disponível foi a razão social do fornecedor contida na coluna “descrição fornecedor”, último critério para definição das glosas. Dessa forma, as glosas foram assim identificadas:

e.7.1) Centros de Custos Identificados – foram selecionados os itens vinculados a centros de custos que não estão ligados diretamente com a produção, não podendo ser considerados bens e serviços utilizados como insumo na produção do açúcar e álcool. São aquisições utilizadas na área agrícola, setores administrativos da empresa ou de apoio, não ligados diretamente com a fabricação dos produtos destinados a venda:

e.7.1.1) Agrícola – glosadas as despesas vinculadas aos centros de custos da área agrícola, relacionadas à abertura de eito, administração/controle agrícola, alojamento agrícola, cana de açúcar produção própria, carregamento/reboque de cana, colhedora de cana picada, colheita de cana, comboio de abastecimento, corte mecanizado de cana, departamento de fornecedores de cana, desenvolvimento agrônomico, 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 cana picada, transporte fornecedor de cana inteira, transporte mec cana administrada, transporte terceirizado de cana picada, trato da planta, trato da soca e vinhaça. São basicamente aquisições de peças, equipamentos, acessórios utilizados em caminhões e máquinas agrícolas e, também, serviços aplicados na manutenção das máquinas e caminhões ou diretamente na lavoura.

e.7.1.2) não lig prod – Glosadas as despesas vinculadas aos centros de custos administrativos e não ligados diretamente com a produção, composto por 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. 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 caldearia, oficina elétrica, posto de abastecimento, rouging, serviço apoio armazém, transporte adm mecânico, transporte industrial e tratamento de água.

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.615 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.904859/2013-16

e.7.1.3) não é ins prod ccc – Nos centros de custos ligados à produção foram glosadas aquisições de peças e componentes de máquinas agrícolas identificados na coluna descrição grupo de mercadorias como: carregadeiras Motocana, colheitadeiras Case e John Deere, cultivadores, plantadeiras, transbordo, acessórios de irrigação, máquinas Caterpillar, Fiat Allis, New Holland, Ford, Massey 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.

e.7.2) Centros de Custos não Identificados – Nos itens sem vínculos com centros de custos a análise passou a ser feita através da identificação “descrição grupo mercadoria” e “descrição do material”:

e.7.2.1) agrícola scc – Selecionados os materiais, componentes, peças, equipamentos adquiridos para utilização em máquinas agrícolas e caminhões estando identificados na coluna “Descrição Grupo Mercadoria” como: arado, bombas automotivas, carregadeiras, Case, Caterpillar, CBT, chassi e acessório, chavetas, pinos, contrapinos, colheitadeira, componentes e acessórios para balsa, compressores, correias automotivas, cultivador, descarregador de cana, equipam/comp/acess plantadeiras/roçadeira/transbordo/cultivadores/irrigação, Fiat Allis, FNH, Ford, GM, John Deere, Maxion, Mercedes Benz, Massey Ferguson, motores diesel, plantadeiras, pulverizados, reboques, roçadeiras, Scania, subsolador, transbordo, Valtra, Volkswagen, válvulas e varejo diversos. Também foram incluídos os grupos corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação.

e.7.2.2) combust não prod – Notas fiscais de aquisição de gasolina e óleo diesel inter rodoviário S1800 utilizado em máquinas agrícolas e caminhões, não se tratando de combustível como insumo de produção, identificados como “descrição grupo mercadoria”: óleo diesel e gasolina.

e.7.2.3) graxas e lubr não útil prod - Graxa – O art. 3ª, 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. Compõe as glosas os grupos de mercadorias identificados como: óleos p/ isolamentos elétricos, óleos prot/aditivos, óleos ceras e gorduras diversas, óleos fluidos e graxas automotivas, e no grupo de mercadoria óleos/graxas indls foram glosadas as aquisições de graxas.

e.7.2.4) embalagens – 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”.

e.7.2.5) insumos indiretos – 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

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.615 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.904859/2013-16

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.

e.7.2.6) não ins prod – Também foi considerado como não sendo insumo as despesas pertencentes aos grupos de mercadorias: açúcar refinado, artigos e utensílios de escritório, bateria automotiva, equipamentos/acessórios/materiais clínica médica, materiais de laboratório, material elétrico eletrônico automotivo, transformadores, vidraria de laboratório, materiais de origem mineral/vegetal. São aquisições de açúcar refinado, canetas, baterias automotivas, lanternas, fusíveis, carvão para churrasco, resinas, transformadores, papel de filtro, frascos, buretas, termômetros, prefiltro, membrana filtrante, pipeta, que não podem ser considerados insumos de produção.

e.7.2.7) prod quim n prod – Adquiridos 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”: produtos químicos diversos, produtos químicos para análises e produtos químicos para tratamento de água. Esses produtos não são utilizados na produção do açúcar e do álcool, sendo, portanto, glosados.

e.7.2.8) arrend agrícola – Despesa intitulada serviço de arrendamento agrícola em “descrição grupo mercadoria” serviço sem imposto, em 04/2009.

e.7.2.9) transp interno – Notas fiscais identificadas em “descrição grupo mercadoria” serviços transporte de carga pessoa jurídica e constando como materiais: serviço de frete depósito mi e diárias de caminhões usina me. Despesas sem previsão legal para apropriação de créditos, pois o direito ao crédito de fretes está ligado, necessariamente, a uma operação de venda. Dessa forma, a movimentação de mercadorias entre os estabelecimentos, ou de produtos acabados dentro da indústria, não geram créditos.

e.7.2.10) portuárias – NOTAS FISCAIS ME – Em “descrição grupo mercadoria”: serviços transporte de carga pessoa jurídica ou serviços contendo como “descrição do material” 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. Estas despesas não estão previstas no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/03 que prevê apenas os fretes e a armazenagem na operação de venda.

e.7.3) Centros de Custos e Descrição do Grupo de Mercadorias sem Identificação – Após a análise através dos “Centros de Custos” e quando não disponível essa informação, através da “Descrição do Grupo de Mercadorias” restaram, ainda, despesas a serem analisadas, sem constar, também, informação na coluna “Descrição do Material”. Restou apenas a informação do Fornecedor. Verificou-se que restaram pagamentos de serviços de fretes rodoviários e ferroviários no transporte de açúcar e álcool, em sua maioria, destinado à exportação. Também foi identificada a aquisição de energia elétrica da empresa Barra Bioenergia S/A (grupo Cosan).

e.7.3.1) sem identif – as despesas sem a possibilidade de identificação não foram aceitas. Através da razão social do fornecedor verifica-se que são aquisições, em sua maior parte, de produtos químicos, fertilizantes, combustíveis, embalagens, serviços de transportes de resíduos, transporte de passageiros, que foram objeto de glosas nas análises descritas anteriormente.

e.7.3.2) energia (Barra Bioenergia S/A) – 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

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.615 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.904859/2013-16

cogeração da agroindústria, Andradina, referente a fornecimento de energia elétrica e vapor bioenergia, para o estabelecimento da Raizen – 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 Raizen. 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”, tratando-se 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 Raizen 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 Raizen, 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.

e.7.4) Despesas mantidas – Foram mantidas todas as aquisições de energia elétrica, com base na razão social dos fornecedores: Companhia Paulista de Força e Luz, Elektro Eletricidade e Serviço S/A, Cia Luz e Força Santa Cruz, Celesc Distribuição S/A e Eletropaulo Eletricidade de São Paulo S/A.

e.7.5) não é locação – Todos os pagamentos de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa foram aceitos. Selecionou-se na planilha todas as locações, não sendo aceitas os pagamentos de condomínio, corretagem de imóveis, corretagem em alugueis de imóveis, locação de palcos, de equipamentos áudio e vídeo, filmagens, shows pirotécnicos, buffet, shows musicais, bebidas e locação de toalhas, por entender que estes pagamentos não estão ligados às atividades da empresa.

e.8) Depreciação – Como a apuração de créditos em relação aos bens do ativo imobilizado está restrita àqueles adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e sendo a atividade da empresa fabricação de açúcar e álcool, os valores relativos aos bens não utilizados na área industrial serão glosados. É permitida a apuração de créditos sobre benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa, dessa forma foram mantidas todas as obras informadas.

e.8.1) agrícola – Foram glosadas as depreciações de 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, transeptores, 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 agrônomico, 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 tratamentos culturais, serviços fornecedores de cana, supervisão manutenção agrícola, supervisão serviços agrícolas, topografia, transporte agrícola, transporte agrícola colheita, trato da soca e vinhaça.

e.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, transeptores, veículos, etc

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.615 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.904859/2013-16

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.

f) Foram lançadas as contribuições do PIS e da Cofins não cumulativas devidas no ano 2009, apuradas com base nas receitas obtidas no mercado interno tributadas no regime não cumulativo, após as compensações dos créditos vinculados às receitas no mercado interno e presumidos, apurados na fiscalização. Não houve utilização de créditos vinculados às receitas no mercado externo, uma vez que foram objetos de pedido de ressarcimento (os créditos vinculados ao mercado externo foram considerados apenas para fins de ressarcimento).

Cientificado (...) o interessado apresentou, (...), a manifestação de inconformidade de fls., da qual consta:

a) Cada um dos custos e despesas que serviram de base para os créditos da Cofins apropriados e compensados dizem com a aquisição de bens e serviços absolutamente indispensáveis ao seu processo produtivo, sendo certo que, por este motivo, estão abarcados pelo conceito legal de insumo. Oportunamente, será juntado Laudo Técnico elaborado por estudiosos da Universidade de São Paulo (ESALQ/USP), essencialmente para demonstrar quais insumos e serviços servem para o desenvolvimento da atividade produtiva do açúcar e do álcool.

b) Conforme Termo de Verificação Fiscal, a premissa jurídico-normativa que embasa o despacho decisório diz com o não enquadramento dos bens e serviços que serviram de base para a compensação e ressarcimento dos créditos glosados ao conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas n.ºs 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.º 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 n.ºs 247/02 e 404/04. É esse, aliás, o entendimento que vem se firmando no âmbito do CARF e da CSRF. Transcreve decisões administrativas.

c) 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 pelas Leis n.º 10.833/03 e 10.637/2002. 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 n.º 10.833/03

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.615 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.904859/2013-16

(repetido o mesmo dispositivo na Lei 10.637/2002) 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. d) No que diz respeito a créditos relacionados a atividades agrícolas, a autoridade fiscal glosou todas as despesas vinculadas à área agrícola da Requerente, 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 Requerente 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 Requerente 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.

e) Créditos de arrendamento agrícola: a Requerente 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 Requerente. 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. 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 agro-industrial*”, 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. Nesse sentido, a exclusão das operações de arrendamento agrícola da base de creditamento configura flagrante violação ao art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2002. A vedação à apropriação de créditos oriundos dos custos com contratos de arrendamento de terras utilizadas no plantio de cana-de-açúcar acarreta, ainda, 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.

f) 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

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.615 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.904859/2013-16

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.

g) 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 Requerente. Neste sentido, faz-se necessário o cancelamento da glosa perpetrada, visto que a atividade desenvolvida pela Requerente, 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 à 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.

h) Créditos relativos à revenda de álcool e óleo diesel: A Lei 9.718/98, em seu art. 5º, §13, atribui aos contribuintes sujeitos ao regime de apuração não cumulativa das contribuições do PIS/PASEP e COFINS, o direito à apropriação de créditos relativos a aquisição do produto para a revenda. Neste particular, a autoridade fiscal reconhece o direito da Requerente aos créditos decorrentes da aquisição de álcool destinado à posterior revenda, porém, ressalta que as aquisições em questão dizem com o combustível consumido pelas máquinas agrícolas, na cultura da cana de açúcar, e pelos caminhões no transporte desta até a usina, não os considerando insumos integrantes do processo produtivo do Açúcar e do Álcool. Segundo a autoridade fiscal, no entanto, parte do óleo diesel e álcool adquirido para revenda teria sido utilizado nos utilitários agrícolas empregados no processo produtivo da cana. Mesmo que se tome por verdadeira a afirmação, fato é que, conforme exaustivamente demonstrado, essas glosas apresentam-se absolutamente ilegais, pois partem de interpretações equivocadas do conceito de insumo, custos e despesas, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, artigo 3º.

i) Créditos de devolução: O Termo de Verificação Fiscal indica que a Requerente teria se utilizado de créditos provenientes de devoluções de açúcar e álcool. Em relação às devoluções de álcool os créditos foram apurados pelo volume e mantido na forma em que foram apresentados. No que tange às devoluções de açúcar ocorridas (...), a Requerente teria utilizado no cálculo o valor (...), correspondente ao ICMS incidente sobre as operações. Note-se, no entanto, que não há qualquer irregularidade em tal conduta. É que o ICMS destacado na saída da mercadoria que, posteriormente, é objeto de devolução, compõe o próprio preço do produto, motivo pelo qual deve ser considerado custo do estabelecimento, por ocasião da realização da devolução. Com efeito, o valor restituído ao estabelecimento adquirente do produto devolvido contém o ICMS incidente na operação. Mesmo que se admita a possibilidade de aproveitamento, à título de crédito de ICMS, do valor destacado na nota fiscal, fato é que tal valor não deixa assumir a condição de custo de devolução. Nesse contexto, observadas as disposições constantes do artigo 3º, VIII e §1º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, não se vislumbra qualquer irregularidade no procedimento adotado pela Requerente, seja com relação às devoluções de açúcar, seja no que tange às devoluções de álcool.

j) Notas fiscais e notas fiscais ME:

j.1) Centro de custos identificados: a atividade agrícola, por ser uma etapa do processo produtivo, 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, 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 Requerente. Contudo, a atividade desenvolvida pela Requerente 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 Requerente. Também foram glosados créditos provenientes de despesas de bens e serviços ligados à área agrícola da Requerente, ao singelo fundamento de que tais custos não estariam ligados à produção de açúcar e do álcool. Como já demonstrado, a Requerente 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.

j.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 Requerente, 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 Requerente, 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, 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 a autoridade fiscal tratou esses custos como genéricos quando, em verdade, todos estão ligados ao uso de equipamentos e maquinários os quais estão voltados à produção do açúcar e do álcool. O mesmo pode ser dito em relação aos produtos químicos, apresentados como sendo “prod quim n prod”, os quais são utilizados para produção de açúcar e álcool e, pelos mesmos fundamentos já referidos, são passíveis de aproveitamento do crédito. A glosa apresentada sob a rubrica “arrendamento agrícola” apresenta-se manifestamente ilegal, pelos mesmos fundamentos retro expostos. A fiscalização glosou ainda as despesas identificadas sob rubrica “transp interno” e armazenagem e frete sob a rubrica de despesas “portuárias-Notas Fiscais ME”, sendo que restringir o direito de crédito relativo às despesas com frete às operações de venda significa ignorar a relação direta que esse tipo de despesa tem com o processo produtivo da Requerente, 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

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-003.615 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.904859/2013-16

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 Requerente, 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 considerar tais atividades alheias ao processo industrial da Requerente, não podendo, porém, prosperar, tendo em vista que os créditos de energia elétrica são conferidos de forma ampla aos estabelecimentos da Requerente, 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 Requerente não poderia manter sua sede de outra forma, pois não haveria possibilidade de embarcar e desembarcar as mercadorias produzidas.

k) Créditos de depreciação: houve a glosa de créditos relativos aos custos com produtos integrados ao ativo da empresa, sob as rubricas “agrícolas” e “não útil prod”, em razão do equivocado entendimento que segrega toda a parcela agrícola do processo produtivo. Esse entendimento mostra-se completamente equivocado, por se tratar de empresa agroindustrial. Todos os bens e serviços estão ligados intrinsecamente à atividade produtiva, sendo eles insumos necessários e indispensáveis à atividade de produção do açúcar e do álcool.

l) Resumo do estoque de abertura: Não há na fiscalização demonstração fática ou jurídica para identificação dos motivos que culminaram na não aceitação desses créditos. A legislação prevê a concessão de créditos presumidos sobre estoque existente na data do início da efetiva cobrança das contribuições no regime não-cumulativo. Ora, não há na legislação qualquer limitação à compensação ou ao ressarcimento dos créditos presumidos relativos à abertura de estoque, não havendo que se falar em vedação ao ressarcimento ou necessidade de compensação com as contribuições devidas no mês. Com efeito, o art. 36 da Lei nº 12.058/2009, bem como o próprio art. 33 da IN nº 1300/2013 dispõem expressamente sobre a possibilidade de ressarcimento ou compensação de créditos presumidos desta natureza. Correta, portanto, sua inclusão no rateio, tal qual efetuada pela Requerente. Além disso, todos os cálculos dos créditos

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-003.615 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.904859/2013-16

presumidos realizados pela Requerente estão devidamente inseridos em suas escritas contábeis, sustentados em demonstrativos, razão pela qual não há suporte para a glosa.

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 de mora sobre a multa punitiva, como já decidiu o CARF.

o) Protesta, por fim, pela ulterior juntada de Laudo Técnico a ser elaborado pela Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz” – ESALQ/USP, a fim de demonstrar quais são os insumos e serviços que servem para o desenvolvimento da produção do açúcar e do álcool.

(...), o contribuinte apresentou requerimento (fls.) de juntada aos autos de Laudo Técnico elaborado pela Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz” – ESALQ/USP, em que são indicados os centros de custo e os insumos utilizados em sua atividade produtiva. Aduz que o Laudo Pericial demonstra que a atividade agroindustrial própria ao setor sucroalcooleiro é demasiadamente complexa, caracterizando-se pela unidade indissolúvel das fases agrícola e industrial. O Laudo/Parecer Técnico em tela encontra-se às fls. (...) solicitou (requerimento de fls.) a juntada de Parecer Técnico (Parecer de Engenharia de Produção às fls. e Planilhas de fls. a respeito da destinação e emprego dos materiais arrolados no Termo de Verificação Fiscal, item “7.2.5 Insumos Indiretos”, bem como no “Anexo VI” discriminados como “Materiais de Almoxarifado”, demonstrando que todos os produtos arrolados como “não lig prod”, “itens genéricos”, “insumos indiretos”, “não ins prod” e “não utiliz prod” são indispensáveis à atividade produtiva, seja na área agrícola ou industrial.

Ao reapreciar o Recurso Voluntário apresentado pela recorrente a DRJ decidiu pela improcedência, com a seguinte ementa:

(...)

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

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

PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

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

PAF. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. ÔNUS PROCESSUAL DA PROVA.

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

(...)

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS.

Fl. 14 da Resolução n.º 3201-003.615 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.904859/2013-16

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Insatisfeito com a r. decisão o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário requerendo a reforma da decisão, nos mesmos moldes da Manifestação de Inconformidade eu acima foi relatada.

Ademais, em fevereiro de 2020 o contribuinte apresentou petição na qual informa que o presente PAF faz parte do MPF Fiscalização nº 0819000-2013-01004-1 que ocasionou a lavratura do Auto de Infração que foi objeto do Processo Administrativo nº 10880.723059/2013-98, julgado em janeiro de 2020 e requer que a sua decisão seja aqui replicada.

Sendo esses os fatos, passo ao voto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Nos termos do que já foi relatado o presente processo trata de Despacho Decisório, que deferiu em parte o pedido de ressarcimento de créditos de Cofins não-cumulativa, créditos esses oriundos da aquisição de bens e serviços utilizados na fabricação de bens exportados para o mercado externo, referente ao 1º trimestre de 2009 (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002).

Fl. 15 da Resolução n.º 3201-003.615 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.904859/2013-16

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 438/463 e o despacho decisório de fl. 06, reconhecendo direito creditório no valor de R\$ 2.538.027,11 e homologando as compensações correlatas até o limite de tal crédito, o reconhecimento parcial do crédito se deu em virtude de glosa de créditos informados no Dacon, baseada no conceito de insumo mais restrito que a época era utilizado pela Fiscalização.

A delegacia Regional de Julgamento ratificou o entendimento da fiscalização, sendo importante observar nesse primeiro momento que, a época da decisão o conceito de insumo ao qual a legislação do PIS e da COFINS ainda não havia sido analisado em sede de Recurso Repetitivo pela STJ, logo, a DRJ adotou o mesmo conceito exposto no Relatório Fiscal, amparando-se na IN SRF n.º 404/2004, nos termos do Acórdão, vejamos:

(...)

E no § 4º do artigo 8º da mesma IN SRF n.º 404/2004, descreve-se o que se entende por insumo:

“§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente** exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”

Dessa forma, conclui-se que, além das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que componham visualmente o produto final, poderão ser descontados créditos em relação a produtos que sejam aplicados ou consumidos **em ação direta** sobre o produto em fabricação.

No que diz respeito a serviços, cabe dizer que o ato normativo, ao definir “insumo” como “*os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto*”, embora tenha dado um caráter mais amplo ao conceito (na medida em que não exige a “ação direta” sobre o produto em fabricação, tal como o fez em relação a bens em geral), não afasta a condição de que os mesmos sejam aplicados ou consumidos na industrialização.

Logo, somente os serviços prestados por pessoas jurídicas contribuintes do PIS e da Cofins, domiciliadas no País, que sejam utilizados diretamente na linha de produção da empresa, poderão gerar direito ao crédito, sendo exemplo os serviços contratados para a manutenção das máquinas de produção. De outro modo, v.g, sendo a manutenção feita em outro equipamento da empresa, que não faça parte da linha de produção, não haverá o direito ao crédito. (...)

Fl. 16 da Resolução n.º 3201-003.615 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.904859/2013-16

Sendo essas as considerações iniciais, verifica-se que a controvérsia gravita sobre as receitas acrescentadas à base de cálculo da contribuição e das glosas de crédito sobre aquisições de bens e serviços consumidos ou aplicados na fabricação de produtos exportados, apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170/STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Dentro dessas premissas, o posicionamento adotado pela fiscalização e pela DRJ, conforme destaques acima colacionados, estão em dissonância com o conceito contemporâneo que obrigatoriamente deve ser aplicado por este colegiado.

Em respeito aos princípios constitucionais processuais, para melhor solução da lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, é imperioso oportunizar que a fiscalização identifique dentre os produtos e serviços que estão sendo pleiteados, a relevância e/ou essencialidade, na perspectiva da fase do processo produtivo, bem como das atividades desempenhada pela empresa.

Analisar a matéria sem oportunizar à fiscalização revisar o seu ato, pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170/STJ. Diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa, cadastrado sob o n.º **779** no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

“O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170/STJ.

Na obra escrita pelo Ilustre Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, em 2021, “Aproveitamento de Crédito de PIS e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispêndios Realizados

Fl. 17 da Resolução n.º 3201-003.615 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.904859/2013-16

nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, o autor tratou das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no Art. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

4. Sob o rito do Art. 543-C do CPC/1973 (Arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

“(…)**Essencialidade** -considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; **Relevância** -considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na

Fl. 18 da Resolução n.º 3201-003.615 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.904859/2013-16

agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)” (negrito pelo autor do presente artigo)

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juízes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual é necessário abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

Por ter sido realizado antes do parecer da PGFN acerca do julgamento do RESP 1.221.170 STJ, o acórdão recorrido não tratou do conceito contemporâneo de insumo e, portanto, não considerou qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

Fl. 19 da Resolução n.º 3201-003.615 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.904859/2013-16

Conforme interpretação sistêmica do que foi disposto nos artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, vota-se para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

1. Que a unidade preparadora intime o Recorrente a apresentar, “caso entenda necessário”, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo complementar ao que já consta nos autos - Laudo/Parecer Técnico elaborado pelo Departamento de Agroindústria, Alimentos e Nutrição da Escola Superior de Agronomia “Luiz de Queiroz” da Universidade de São Paulo – ESALQ/USP (fls. 504/656), bem como Parecer de Engenharia de Produção, elaborado por dois Engenheiros Mecânicos, acompanhado de planilhas “as quais destacam de forma específica e analítica o emprego de cada um dos bens, vinculados aos respectivos centros de custos, bem como suas aplicações no processo produtivo” (fls. 675/679 e 680/6903) - , com o intuito de comprovar de forma conclusiva e detalhada a essencialidade e relevância dos dispêndios que serviram de base para tomada de crédito, entendendo serem estes, imprescindíveis e importantes, no seu processo produtivo, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e nota SEI/PGFN 63/2018;
2. A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar além do Laudo/Parecer Técnico (DOC. 03), nas e-fls 5.581 e ss., entregue pelo Recorrente, o mesmo REsp 1.221.170 STJ e Nota SEI/PGFN 63/2018;
3. Ao final, cientificar o Recorrente dos resultados da diligência para, assim o querendo, se manifestar no prazo de 30 dias, sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos créditos que permanecerem glosados, bem como àqueles que, à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem reconhecidos, e
4. Cumpridas as providências indicadas, devolver o processo a este CARF para prosseguimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa