RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 13822.000052/2005-77

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

Processo nº	13822.000052/2005-77
Recurso nº	Voluntário
Resolução nº	**3301-001.053 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data	30 de janeiro de 2019
Assunto	RESSARCIMENTO DE PIS, REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE
Recorrente	CLEALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Vistos relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem (i) intime a Recorrente para trazer aos autos, em 60 dias, prorrogáveis uma vez por igual período: a) Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, para o produto AÇÚCAR, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo; b) Indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos; c) Apontar e descrever o uso de bens do ativo imobilizado no processo de produção que foram glosados, especificando-os; d) Apresente a segregação entre os fretes: 1- venda; 2- compra de insumos e 3-intercompany, indicando as respectivas notas fiscais que foram glosadas; e) Esclarecer se, para o período em análise, a cana de açúcar foi adquirida na integralidade de terceiros/pessoas jurídicas. ii) Indique os insumos e os bens do ativo permanente que são comuns à produção de açúcar e de álcool, detalhando-os. iii) Ato contínuo à juntada da documentação pelo contribuinte (itens i e ii), manifeste-se a autoridade fiscal, considerando o disposto no Parecer Normativo RFB n° 5/2018. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D´Oliveira e Ari Vendramini, que votaram por converter o julgamento em diligência para a juntada aos autos dos documentos recebidos pela Fiscalização e devolvidos ao contribuinte.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Morais Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane

Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente de Pedido de Ressarcimento, de créditos apurados pela sistemática da não-cumulatividade, compensado com créditos tributários do próprio interessado através de PER/DCOMP, conforme dados abaixo:

- Crédito: PIS não cumulativa

- Período de apuração: 3° trimestre de 2004.

- Valor pleiteado: R$ 352.626,16

AUTO DE INFRAÇÃO - fls. 371

Efetuada a verificação fiscal junto ao interessado foi lavrado Auto de Infração para formalização da glosa dos créditos, onde foram apuradas irregularidades na formação do crédito objeto do presente processo, a saber:

a) Bens utilizados como insumos.

Baseado no conceito de insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados a venda, dado pelo art. 8°, §4° c/c § 9°, da Instrução Normativa n° 404, de 2004, 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 químicas ou físicas, em função de ação **diretamente** exercida sobre o produto em fabricação, desde que não esteja incluído no ativo imobilizado, o auditor-fiscal verificou a existência de registros de despesas não incluídos nesse conceito.

Inicialmente, verificou diferenças entre os valores informados na planilha "Livro do PIS e Cofins Consolidado 2007" e no DACON. Intimado, o interessado informou que no DACON informou que, além dos insumos relacionados nas planilhas, incluiu as aquisições de cana-de-açúcar de pessoas jurídicas.

A fiscalização ressaltou que, de acordo com a Lei n° 10.925/2004, arts. 8° e 9°, regulamentada pela Instrução Normativa SRF n° 606, de 2006, as aquisições de insumos de origem agropecuária geram direito a crédito presumido a alíquota de 2,66%, e não ao crédito referente aos insumos, da linha 02 dos DACON e, portanto, não serão considerados nesse item e serão analisados em item próprio, do Auto de Infração.

A seguir, efetuou a análise referente aos grupos que compuseram a planilha de cálculo dos insumos.

a.1) Material Intermediário - Serviço de Manutenção.

Da análise da planilha correspondente e das notas fiscais nela relacionadas, verificou que parte dos gastos não se refere a aquisição de insumos, matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, utilizados ou aplicados diretamente no processo de fabricação do açúcar, referindo-se a partes e peças de veículos, caminhões, ônibus, máquinas agrícolas e aquisição de pneus, assim como despesas

diversas tais como: locação de veículos para uso administrativo e obras de recuperação de rodovias.

Ressalta que tais gastos não se dão no âmbito do processo produtivo, mas sim em etapas anteriores ou posteriores à produção. Ressalta, também, que considerou somente os gastos referentes a combustíveis e lubrificantes, para os quais há expressa autorização para a inclusão no conceito de insumos.

a.2) Material Intermediário - Serviço de Manutenção Industrial.

Que efetuou a glosa referente a gastos com bens não diretamente consumidos na fabricação de bens destinados à venda, tais como gastos com construção civil, com reparação de caminhões, reboques, com tintas vernizes diluentes (Estoque tintas), cimento, etc.

a.3) Fretes

Glosou as despesas com fretes referentes a transporte de pessoas, e transporte de mercadorias não enquadradas no conceito de insumos para destinatários diversos, por não se enquadrarem no disposto no art. 3°, § 3°, da Lei n° 10.833, de 2003.

b) Base do crédito a descontar referente ao Ativo Imobilizado - com base no valor de aquisição (linha 10 da Ficha 16 A do DACON)

Cita a legislação regência e constatou que o interessado incluiu na base de cálculo dos créditos referentes a bens do ativo imobilizado:

a) 1/48 de valores de aquisição de bens adquiridos antes de 01/05/2004, contrariando o art. 31 da Lei n° 10.865, de 2004, o art. 3°, § 14 c/c art. 15, da Leis n° 10.833, de 2003;

b) 1/24 de valores de aquisição de bens diferentes de máquinas e equipamentos, tais como edificações, veículos, motos, micro-ônibus, caminhões, etc., contrariando o art. 31 da Lei n° 10.865, de 2004, o art. 3°, §14 c/c art. 15, da Lei n°10.833, de 2003;

c) bens que não foram utilizados exclusivamente no processo industrial, tais como: rádio motorola, computadores de bordo, tratores, lavador de veículos, replantador de cana, colheitadeira de cana, etc., contrariando o disposto no art. 3°, inciso VI, e § 1°, inciso II, da Lei n° 10.837, de 2002, e art. 15, da Lei n° 10.833, de 2003, e art. 2° da ,Lei 11.051, de 2004, e demais dispositivos legais acima citados;

d) bens vinculados às receitas sujeitas ao regime cumulativo, tais como destilaria, tanque de álcool, fábrica de álcool, etc;

e) bens comuns à fabricação de produtos sujeitos aos regimes cumulativo e não-cumulativo, tais como balanças, picadores de cana, moendas, mão alimentadora, etc.

Com base nas verificações, efetuou a glosa referente aos valores relacionados nos itens "a" a "d" acima. Aos valores referentes ao item "e", aplicou-se o percentual de rateio proporcional apurado para os períodos.

c) Créditos presumidos - Atividades Agroindustriais.

c.1) Forma de utilização do crédito

Ressalta que, com base no disposto no art. 8°, *caput,* da Lei n° 10.925,de 2004, e no art. 8°, §3°, II, da IN SRF n° 660, de 2006, o crédito presumido de atividades agroindustriais somente pode ser utilizado para dedução do valor devido da

contribuição, não podendo ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento, e que a apreciação desse item será feita pela Saort da DRF.

Conclusão do Auto de Infração

Com base nas verificações efetuadas, a fiscalização elaborou demonstrativo de cálculo para a apuração correta do crédito da contribuição do período de apuração referenciado, e conclui que o contribuinte tem direito, que montou ao valor de R$ 275.127,70

PARECER SAORT E DESPACHO DECISÓRIO - fls. 384 e 394

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Araçatuba, através do Parecer Saort, reproduziu as informações do Auto de Infração propôs o deferimento do valor de R$275.127,70, como direito creditório do interessado passível de compensação.

Através do Despacho Decisório (DD), acataram-se as conclusões do Parecer Saort, deferindo em parte o pedido de ressarcimento, reconhecendo ao interessado o direito creditório ao valor proposto no Parecer, e homologando as compensações efetuadas até o limite do direito creditório reconhecido.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE - fls. 413

Ciente das conclusões do Despacho Decisório (DD), o interessado apresentou manifestação de inconformidade, onde relata os fatos e faz as suas contrárias alegações, faz longa exposição a respeito do direito ao crédito da PIS/Cofins, relatando o histórico da edição dos atos legais, faz considerações sobre o conceito de não-cumulatividade, destacando a diferença entre esse conceito, para o PIS e Cofins, e o conceito aplicável ao ICMS e IPI, que não foi observada pela fiscalização.

Continua, dizendo que mantidas as restrições impostas pela fiscalização, as contribuições tornam-se cumulativas e as tornam inconstitucionais e ilegais, devendo ser observada a lei e os mandamentos constitucionais, em especial, a vontade do legislador, e que as Leis n° 10.637, de 2002 e n° 10.833, de 2003, ao impor um rol taxativo de créditos a serem aproveitados (art. 3°) não se mostram adequadas e subsumidas ao comando constitucional contido no § 12, do art. 195, da CF, ficando evidenciada a inconstitucionalidade das limitações ao direito de créditos de PIS/Cofins, tal como colocada nas referidas leis. Assim, na esteira do entendimento constitucional, é necessário o reconhecimento do direito de crédito em relação a todas as despesas necessárias a produção do resultado econômico e, não sendo esse o entendimento a ser esposado, é certo que o procedimento fiscal é absurdo pois glosou mais de 85% dos créditos levantados, sendo que todos os insumos glosados são aplicados no processo produtivo do requerente, a saber:

Material Intermediário - Serviço de Manutenção.

Que o conceito de insumos, adotado pelo fisco, é totalmente distorcido, uma vez que é desconsiderado parte do processo industrial do requerente, qual seja, a produção do insumo cana-de-açúcar, onde tem-se o preparo do solo, o plantio da cana, os tratos culturais, o corte, e o transporte da cana para a fabricação dos produtos.

Que nesse processo são utilizados tratores, caminhões e máquinas para tais procedimentos e, assim, as peças para esses veículos são indispensáveis para o processo de produção.

Que as disposições da IN SRF n° 247, de 2002 está eivada de inconstitucionalidade, uma vez que, subverte o estabelecido em lei e que, ao incluir os combustíveis e lubrificantes como insumos que dão direito a crédito, o objetivo do legislador foi estabelecer um rol exemplificativo de bens e serviços, e não taxativos, como quer o fisco.

Assim, é de se reconsiderar tal glosa, pois os bens expressamente impugnados são materiais intermediários inseridos e que se desgastam no decorrer do processo produtivo.

Material Intermediário - Serviço de Manutenção Industrial.

Alega o mesmo entendimento do item anterior, contestando especificamente as glosas dos serviços de reparação de equipamentos, manutenção de moenda e outros, pois são equipamentos e serviços utilizados no processo produtivo e que sem esses insumos o processo não decorre sem prejuízo para o requerente e que a falta dos mesmos inviabilizaria a continuidade empresarial.

Que deve ser revisada a glosa, haja vista a existência de erro material, bem como equívoco conceitual sobre a interpretação da norma, e que as notas fiscais e fornecedores mencionados estão inseridos no processo produtivo.

Do direito ao crédito do frete.

Contesta a glosa referente a fretes pagos a pessoa jurídica quando atinentes a transporte de pessoal, de mercadorias para terceiros e aquisição de materiais. Alega que entre as glosas constam despesas de frete nas operações de venda, o que está expressamente previsto no inciso IX do art. 3°, da Lei n° 10.833, de 2003, que faz referência aos incisos I e **II** do próprio art. 3°, que definem o direito a crédito sobre os bens adquiridos para revenda ou bens e serviços utilizados como insumos, daí a razão para a inclusão dos serviços de transporte gasto em seu processo produtivo.

Dos encargos de depreciação dos ativos

Nesse caso, alega que a lei faz referência expressa aos bens do ativo imobilizado utilizados na **fabricação ou produção** dos bens e produtos destinados à venda, não estabelecendo a necessidade de contato direto e desgaste na composição do produto final, ou seja, os caminhões, tratores, reboques são inseridos no processo produtivo e, na comercialização, são necessários veículos, telefones, computadores e outros equipamentos para que o processo industrial seja completo.

Quanto à limitação de apropriação desse tipo de crédito para os bens adquiridos anteriormente a maio e outubro de 1994, o requerente entende que afronta o princípio da legalidade, pois o direito ao crédito foi previamente constituído com a entrada do bem no ativo, havendo direito adquirido desde tal evento e somente a apropriação do direito pré-constituído se dá mês a mês, conforme previsto na lei.

E que não há o que se falar em proporcionalidade de receitas, haja visto o sistema de custo integrado, conforme acima explanado.

Da utilização do crédito presumido

No mérito, também reafirma que sempre se utilizou dos referidos créditos para compensar com débitos das próprias contribuições, conforme pode se verificar nas próprias PER/DCOMP utilizadas no presente processo, e que o art. 74 da Lei n° 9.430/96 serve para garantir ao contribuinte o direito de compensar quaisquer créditos fiscais que possua com quaisquer débitos federais.

Do pedido

Requer o recebimento da manifestação de inconformidade e que a mesma seja julgada procedente, protestando pela produção de todos os meios de prova, em especial pela designação de perícia técnica para definição do processo produtivo da Defendente.

A 5ª Turma da DRJ/RPO, no Acórdão n° 14-36.441, manteve as glosas dos créditos, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente: ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PEDIDO DE PERÍCIA. Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV, do art. 57, do Decreto n° 7.574, de 2011.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

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

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

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. FRETES E INSUMOS PAGOS A PESSOA FÍSICA.

Somente custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, dão direito ao crédito, por expressa previsão legal - art. 3°, §§, 3°, da Lei n° 10.833, de 2003.

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

Apenas os bens integrantes do Ativo Imobilizado, adquiridos posteriormente a 01/05/2004 e diretamente ligados ao processo produtivo da empresa podem gerar despesas de depreciação que dão direito ao creditamento na apuração do PIS e da Cofins.

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. APROVEITAMENTO.

Os créditos presumidos da agroindústria somente podem ser utilizados para a dedução dos valores devidos das contribuições para o PIS/Cofins, vedada a sua utilização para ressarcimento ou compensação com demais tributos. ADN SRF n° 15 de 2005.

Em Recurso Voluntário, a empresa reitera os argumentos da sua manifestação de inconformidade, para pleitear o reconhecimento dos créditos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, a análise fiscal efetuada voltou-se à verificação dos créditos de PIS/COFINS informados pelo contribuinte no DACON, que foram objeto de pedidos de ressarcimento/compensação.

A fiscalização utilizou os livros fiscais/contábeis e demais documentos, bem como as informações e esclarecimentos prestados pelo contribuinte.

As glosas são analisadas a seguir.

Bens utilizados como insumos

A fiscalização aplicou o conceito de insumo das Instruções Normativas n° 247 e 404 para demarcar o que poderia ser objeto de tomada de crédito pelo contribuinte.

a) Material Intermediário - Serviço de Manutenção

Informa a fiscalização que, da análise da Planilha 01 (Mat. Intermediário - Serv. Manutenção) e das notas fiscais nela relacionadas, constatou-se que os gastos não se referiam a aquisição dos insumos matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados ou aplicados diretamente no processo de fabricação do açúcar.

Dentre eles, a fiscalização apontou diversos gastos destinados à manutenção de veículos, caminhões, ônibus, máquinas agrícolas, aquisição de pneus, etc. e, portanto,

relacionados ao transporte de matéria-prima, de pessoal e/ou outros produtos. Há ainda, gastos "gerais que não foram consumidos diretamente na produção". Sustentou a fiscalização que tais gastos não atendem ao critério para caracterização como insumos, já que eles não ocorreram ao longo da linha de produção, no âmbito da fabricação do açúcar, mas sim em etapas anteriores ou posteriores à produção. Apontou, por exemplo, gastos com controle de pragas.

A Recorrente por sua vez aduz que as suas atividades vão do plantio de cana-de-açúcar, passando pela fabricação de açúcar e álcool, até a comercialização de tais produtos, e que as glosas levadas a efeito pela fiscalização se mostraram insubsistentes, já que não foram considerados os insumos efetivamente utilizados no processo produtivo como um todo.

Descreve seu processo produtivo de forma sucinta:

> *Em apertada síntese o processo produtivo da Recorrente se inicia no preparo de solo para plantio da cana, efetivação do plantio desta, tratos culturais, corte da cana, carregamento, transporte, moagem, fabricação de açúcar e álcool e, por fim, comercialização dos produtos.*
>
> *Durante todo esse processo produtivo são consumidos inúmeros insumos dentre os quais aqueles glosados indevidamente pela fiscalização, senão vejamos, por amostragem, que pneus, câmaras de ar, peças para trator, peças para caminhões, peças para máquinas agrícolas são utilizados em tratores, caminhões e máquinas que plantam, colhem e transportam a cana até a moenda industrial fazendo parte do processo de produção.*
>
> *Ante o exposto, de se notar que a fiscalização desconsidera parte do processo industrial da Recorrente que se inicial na produção da cana a ser manufaturada, a qual demanda grande quantidade de insumos e equipamentos para sua produção, corte, carregamento, transporte e outros.*

a.2) Material Intermediário - Serviço de Manutenção Industrial

A fiscalização afirmou que a Planilha 02 (Mat. Interm. - Serv. Manutenção Industrial), em geral, refere-se a produtos e serviços consumidos no processo produtivo industrial, tais como partes e peças de máquinas, serviços de reparo em maquinário etc.

No entanto, dentre eles, a fiscalização encontrou alguns gastos com bens que não foram diretamente consumidos na fabricação dos bens destinados à venda e que, portanto, não se enquadram no conceito de insumos. Para tanto, cita os gastos com construção civil, com serviços e peças para veículos, tratores, máquinas e carretas agrícolas, como exemplo, aluguel de pá carregadeira, motoniveladora e caminhão basculante.

A Recorrente sustenta que os créditos glosados pela fiscalização no processo industrial são indispensáveis para que ocorra a produção contínua e para evitar o sucateamento do parque industrial.

Prossegue:

> *No decorrer do processo produtivo são consumidos inúmeros insumos dentre os quais aqueles glosados indevidamente pela fiscalização, tais*

> *como, serviços de concretagem, concreto refratário, serviços de perfurações, diluentes, filtros, todos são equipamentos e serviços utilizados no processo produtivo, de modo que, sem estes insumos o processo não decorre sem prejuízos para a Recorrente.*
>
> *Nesse tópico se incluí ainda a glosa sobre a lenha adquirida para a caldeira, a qual foi efetivamente inserida no processo industrial de geração de energia para todo o parque fabril da Recorrente.*

a.3) Frete

O frete para a entrega de insumos compõe a base de cálculo dos créditos a serem descontados, quando correrem por conta do adquirente e desde que pagos a pessoa jurídica, por integrarem os custos, conforme disposto no artigo 3°, § 3° da Lei 10.833/03.

Com base nas informações constantes das planilhas e relatórios com a descrição dos gastos, apresentadas pelo contribuinte em meio magnético, a fiscalização elaborou a Planilha 03 (Frete). Então considerou como passíveis de creditamento apenas os fretes que ocorreram para transporte de insumos.

Por conseguinte, glosou os fretes relacionados ao transporte de pessoal, à remessa de mercadorias pela Clealco Açúcar e Álcool para destinatários diversos, a frete pagos a pessoas físicas e a fretes cujos remetentes e/ou cujas notas fiscais da mercadoria transportada não se referem à aquisição de insumos, nem integram custos.

Neste ponto, a Recorrente aduz que, dentre as glosas levadas a efeito pela fiscalização, constam fretes nas operações de venda das mercadorias, o que está expressamente previsto no inciso IX do art. 3° da Lei 10.833/2003.

Base de cálculo dos créditos a descontar relativos a bens do ativo imobilizado

Nos termos do art. 3°, VI e § 1°, III, da Lei n° 10.637/2002, art. 3°, § 3°, e art. 15, II da Lei n° 10.833/2003 (acrescentados pela Lei n° 10.865/2004) e art. 31 da Lei 10.865/2004, até a data de 31/07/2004, a depreciação dos bens, incorporados ao ativo imobilizado e utilizados exclusivamente na elaboração de produtos destinados à venda, é utilizada para cálculo dos créditos independentemente de suas datas de aquisição. E ainda, a partir de 01/08/2004, gera direito a crédito a depreciação dos bens que, além de estarem incorporados ao ativo imobilizado e de serem utilizados exclusivamente na produção de bens destinados a venda, tenham sido adquiridos a partir de 01/05/2004.

Quanto ao detalhamento da depreciação referente aos subgrupos Veículos e Máq. e Equip., a fiscalização constatou que, em julho, o contribuinte adicionou à base de cálculo dos créditos a depreciação de bens que não foram utilizados exclusivamente na produção dos bens destinados à venda. Já nos meses de agosto e setembro, foi constatado que, além de adicionar à base de cálculo dos créditos a depreciação de bens que não foram utilizados exclusivamente na produção dos bens destinados à venda, o contribuinte também incluiu no cálculo dos créditos a depreciação de bens adquiridos antes de 01/05/2004.

Com isso, concluiu a fiscalização:

> *Dentre os bens que não foram utilizados exclusivamente na produção de bens destinados à venda, há os veículos utilizados em atividades*

> *administrativas (VW Gol, VW Saveiro, GM Astra Sedan) e os utilizados para transporte de insumos até a unidade produtiva ou de produtos acabados para venda (caminhões), No grupo das máquinas e equipamentos, constam tratores, carrocerias/reboques canavieiros (lavoura/transporte da cana), e, ainda, PABX, televisão, rádios; processador de alimentos, câmera fotográfica digital etc.*

Por sua vez, a Recorrente reitera que não se pode limitar o processo produtivo ao parque industrial, pois é pessoa jurídica AGROINDUSTRIAL, ou seja, seu processo produtivo se inicia na lavoura:

> *A lei, nesse caso, adota entendimento de que os equipamentos utilizados na produção, ora, o caminhão, os reboques canavieiros, os tratores, são efetivamente inseridos no processo produtivo da parte rural da pessoa jurídica, levando a cana até a usina, onde começa o processo industrial da mesma.*
>
> *Já no processo industrial e de comercialização são necessários veículos, telefones, computadores e outros equipamentos para que o processo industrial seja completo, portanto, não há sustentabilidade jurídica ou fática ao posicionamento fiscal, vez que diametralmente oposto aos mandamentos aplicáveis ao caso.*

Aqui se tratam de duas situações distintas: a contabilização de encargos referentes a bens não utilizados no processo de fabricação dos produtos e a contabilização de encargos referentes a bens adquiridos anteriormente às datas previstas em lei.

Crédito Presumido - Atividades Agroindustriais

Sustentou a fiscalização que, com base no disposto no art. 8°, *caput,* da Lei n° 10.925/2004, o crédito presumido de atividades agroindustriais somente pode ser utilizado para dedução do valor devido da contribuição, não podendo ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.

Ocorre que apesar de apontar irregularidades, os valores do crédito presumido da agroindústria foram incluídos na planilha de apuração do saldo de créditos pela fiscalização, não cabendo então exclusão do montante já deferido pela Auditoria.

Outros créditos a descontar

Neste tópico, a fiscalização indica que nos arquivos magnéticos denominados Outros Créditos, apresentados pelo contribuinte, os valores da linha 22 do DACON são referentes a créditos da Cofins apurados sobre o valor do frete pago a pessoas físicas.

Dessa forma, tal despesa não geraria direito a crédito das contribuições, pois, conforme Lei n° 10.833/03, art. 3°, c/c art. 15, inciso II; apenas o frete pago a pessoas jurídicas enseja tal direito.

Logo, glosou os fretes pagos a pessoas físicas.

Defende a empresa que frete utilizado na operação de venda do produto pode ser objeto de crédito para fins de compensação, mesmo que prestado por pessoa física.

Controvérsia em relação ao conceito de insumo e delimitação do processo produtivo da empresa

Um dos pontos controvertidos nestes autos é o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não-cumulativa das contribuições do PIS.

A Recorrente pleiteia os créditos de gastos que entende como essenciais para sua atividade.

O conceito de insumo que norteou a autuação é o restrito, no sentido de que são somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

Assim, na definição de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda, foram enquadrados como insumos pelas citadas Instruções Normativas da Receita Federal, as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação de produtos.

Ressalte-se que a DRJ seguiu a mesma linha da auditoria dos créditos.

Esta 1ª Turma de Julgamento adota a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do Imposto sobre a Renda. Dessa forma, o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Em razão disso, deve haver a análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade, para se aferir o que é insumo.

Ademais, sobreveio o julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF n° 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 n° 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 (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

Em virtude do julgamento desse recurso especial, a RFB editou o Parecer Normativo n° 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU 18/12/2018), que prescreveu:

> *Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.*

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

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

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

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

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

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

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) "por imposição legal".

A atividade desenvolvida pela Recorrente é o plantio de cana-de-açúcar e sua industrialização para produção de açúcar e álcool, de modo que suas atividades se estendem desde a lavoura até a comercialização de seus produtos, o que, em tese, pode envolver que as despesas incorridas e ora pleiteadas sejam de fato insumos.

Logo, é imperiosa, portanto, a comprovação da efetiva associação dessas despesas com o processo produtivo da Recorrente.

É sabido que em processos de compensação, o ônus da prova da liquidez e certeza dos créditos é do contribuinte. Todavia, consta nos autos que a empresa apresentou todos os documentos referentes a sua tomada de crédito, que foram utilizados para a elaboração da planilha de glosas construída pela fiscalização.

Indubitavelmente, o contexto nos anos calendários de 2004 a 2007 difere totalmente do contexto atual, pós julgamento do Recurso Especial e edição do Parecer Normativo da RFB.

Isso tudo justifica a conversão do julgamento em diligência, para verificação do processo produtivo da empresa em cotejo com as despesas glosadas, para aferir a essencialidade e relevância das mesmas à atividade da empresa.

CONCLUSÃO

Pelo exposto acima, voto pela conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem: (i) intime a Recorrente para trazer aos autos, em 60 dias, prorrogáveis por igual período:

a) Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, para o produto AÇÚCAR, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo;

b) Indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos;

c) Apontar e descrever o uso de bens do ativo imobilizado no processo de produção que foram glosados, especificando-os;

d) Apresente a segregação entre os fretes: 1- venda; 2- compra de insumos e 3-*intercompany*, indicando as respectivas notas fiscais que foram glosadas;

e) Esclarecer se, para o período em análise, a cana de açúcar foi adquirida na integralidade de terceiros/pessoas jurídicas.

ii) Indique os insumos e os bens do ativo permanente que são comuns à produção de açúcar e de álcool, detalhando-os.

iii) Ato contínuo à juntada da documentação pelo contribuinte (itens i e ii), manifeste-se a autoridade fiscal, considerando o disposto no Parecer Normativo RFB n° 5/2018.

Após, deverão os autos serem devolvidos a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora