



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13822.000062/2005-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-011.210 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2021
Recorrente CLEALCO ACUCAR E ALCOOL S/A EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, assim são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Semíramis de Oliveira Duro, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Ari Vendramini, o Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, substituído pelo conselheiro Marcos Antonio Borges.

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/Pasep não cumulativa
- Período de apuração: 4º trimestre de 2004
- Valor pleiteado: R\$ 250.139,97

Efetuada a verificação fiscal junto ao interessado, foi lavrado Auto de Infração para formalização da glosa dos créditos, fls. 294, 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. 8º, § 4º c/c § 9º, da Instrução Normativa nº 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.

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 referem 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 manutenção de veículos, caminhões, ônibus, máquinas agrícolas e aquisição de pneus, assim como despesas diversas tais como despesas com alimentação, papelaria, conserto de eletrodoméstico, etc.

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*, serviços e peças para veículos, tratores, máquinas e carretas agrícolas, pois não se caracterizam como insumos que dão direito à crédito da contribuição.

A.3 Fretes

Glosou as despesas com fretes referentes a transporte de pessoas, remessas de mercadorias a terceiros, a frete cujos remetentes e/ou notas fiscais da mercadoria transportada não se referem a aquisição de insumos, nem integram custos.

A.4) Insumos (lenha) adquiridos de pessoas físicas

Glosou as despesas aquisição de insumos (lenha) pago a pessoas físicas, por não se enquadrarem no disposto no art. 3º, § 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

B) Despesas de armazenagem de Mercadoria e frete na operação de venda _

Constatou que nota fiscal nº 70, de emissão de Pompéia Alimentos Atacadistas, CNPJ nº 04.232.233/0001-51, no valor de R\$ 90.000,00 foi contabilizada em duplicidade, incluída em Mat., Interm. - Serv. Manutenção; e também em Despesas de Armazenagem.

Assim, glosou-se tal valor como despesa de armazenagem.

C) Base de cálculo do crédito a descontar referente ao Ativo Imobilizado

Cita a legislação regência e constatou que o interessado incluiu na base de cálculo dos créditos a despesas de depreciação referentes a bens que não foram utilizados exclusivamente no processo industrial, tais como: veículos utilizados em atividade administrativa, caminhões utilizados para transporte de insumos até a unidade produtiva, ou de produtos acabados para venda, tratores, carrocerias/reboques canavieiros e ainda, telefones, televisão, rádios, processador de alimentos, etc.

Como tais bens não são utilizados na produção de bens destinados à venda, mas sim em outras atividades ou em fases anteriores ou posteriores à produção, efetuou -a glosa dos valores registrados indevidamente como créditos a descontar.

D) Crédito presumido - atividades agroindustriais (item 18 da DACON)

Ressaltou que os créditos presumidos de atividades agroindustriais somente podem ser utilizados para dedução do valor devido da contribuição, não podendo ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento, à vista do disposto no art. 8º, *caput*, da Lei nº 10.925, de 2004, e no art. 8º, § 3º, II, da IN SRF nº 660, de 2006.

E) Outros Créditos a descontar (item 22 do DACON)

Verificou que o interessado registrou créditos da contribuição, referente a valor do frete pago a pessoas físicas, contrariando as disposições do inciso IX, do art. 3º c/c art 15, ambos da Lei nº 10833 de 2003.

Conclusão do Auto de Infração

Com base nas verificações efetuadas, a fiscalização elaborou demonstrativo de cálculo para a apuração correta do crédito da contribuição da período de apuração referenciado a que o contribuinte tem direito, que montou ao valor de R\$ 168.982,68.

Ressalte-se que na planilha de cálculo para apuração do crédito, restou consignado o Crédito Presumido de Atividades Agroindustriais, a despeito do registro acima (item D).

DESPACHO DECISÓRIO

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Araçatuba, através do Parecer Saort de fls. 308, reproduziu as informações do Auto de Infração propôs o deferimento do valor de R\$ 168.982,68, como direito creditório do interessado passível de compensação.

Através do Despacho Decisório (DD) de fls. 318, acatou-se as conclusões do Parecer Saort, deferindo em parte o pedido de ressarcimento, reconhecendo ao interessado o direito creditório ao valor de R\$ 168.982,68 e homologando as compensações efetuadas até o limite do direito creditório reconhecido.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Ciente das conclusões do Despacho Decisório (DD), o interessado apresentou manifestação de inconformidade (MI), fls. 333, onde relata os fatos e faz as suas contrárias alegações onde, inicialmente 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 nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, ao impor um rol taxativo de créditos a serem aproveitados (art. 3º) 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 à 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, em 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 nº 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 concretagem, concreto, refratário, serviços de perfurações, diluentes, filtro; pois são equipamentos e serviços utilizados no processo produtivo, além da lenha adquirida para a caldeira, e que, sem esses insumos o processo não decorre sem prejuízo para o requerente e que a falta dos mesmos inviabilizaria a continuidade empresarial.

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. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

Requer o afastamento das glosas no tocante à notas de transporte - e que originaram o crédito, em especial as de remessas de mercadorias cujo ônus foi suportado pela Defendente.

Dos encargos de depreciação dos ativos

Nesse caso, alega que à lei faz referência expressa aos bens do ativo imobilizado utilizados na **fabricação ou produção** dos bens e produtos destinados a 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 a 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.

Dos créditos presumidos - atividade agroindustrial

Diz que, a despeito da consignação da utilização dos créditos em desacordo com a legislação vigente, tais créditos foram considerados na planilha de apuração do saldo de créditos a que tem direito o interessado.

Que a irresignação dá somente pelo fato de não concordar com a alegação fiscal, uma vez que a Lei nº 9.430, de 1996, que é regra geral, lhe dá o direito ao aproveitamento de tais créditos em compensação.

Outros Créditos (Fretes pagos a Pessoas Físicas)

- Alega que a Defendente está enquadrada nas hipóteses autorizadas de crédito-presumido das contribuições, os quais devem abranger também as operações de frete, eis que compõe o rol de insumos utilizados no processo produtivo.

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 nº 14-36.178, manteve as glosas dos créditos, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS E PEDIDO DE PERÍCIA.

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.

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 nº 7.574, de 2011.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

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: 01/10/2004 a 31/12/2004

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. 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.

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. 3º, §§, 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

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

Por meio da Resolução nº 3301-001.045, esta Turma converteu o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem: (i) intimasse 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 nº 5/2018.

A empresa apresentou Laudo técnico e planilhas elaboradas pela PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes Ltda..

Realizada a diligência, a autoridade fiscal concluiu que no período das glosas a Recorrente não produziu a cana de açúcar.

Em manifestação à diligência, o contribuinte critica o trabalho fiscal, ratificando o seu direito à reversão das glosas, conforme informações do Laudo técnico.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e 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.

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.

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

Declara como atividade o processo verticalizado da produção do açúcar e álcool, desde o plantio da cana-de-açúcar até a industrialização desses dois principais produtos.

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 já adotava a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento, 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 nº 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 nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

Em virtude do julgamento desse recurso especial, a RFB editou o Parecer Normativo nº 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 ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

As glosas são analisadas a seguir.

Produção de cana-de-açúcar

Sustenta a Recorrente que a cana-de-açúcar é utilizada como matéria-prima pelas plantas industriais e é oriunda de (i) produção própria e (ii) aquisições de produtores rurais pessoas físicas e pessoas jurídicas. Esclarece que as aquisições de terceiros se deram mediante contratos de fornecimento de cana-de-açúcar com CCT, pelos quais a Clealco assume o corte, carregamento e transporte do produto até suas plantas industriais.

Por isso, na diligência determinada, buscou-se identificar a existência de créditos relacionados ao cultivo da cana-de-açúcar, solicitando que o contribuinte esclarecesse se, para o período em análise, a cana de açúcar foi adquirida na integralidade de terceiros/pessoas jurídicas.

Contudo, o relatório fiscal afirmou que toda a cana foi comprada e não produzida:

9. Sabe-se que, atualmente, a empresa é produtora de seu insumo básico, cana-de-açúcar. Mas, no passado não foi assim. Antes, o *modus operandi* da empresa foi estruturado de maneira que a matéria prima fundamental (cana-de-açúcar) fosse **COMPRADA** e não **PRODUZIDA**. Esta informação nos foi passada pelos prepostos da empresa no decorrer do procedimento fiscal.

10. A informação é confirmada pela documentação apresentada, conforme se esclarece detalhadamente no Tópico VII – DO PROCESSO PRODUTIVO.

(...)

32. O interessado fabrica principalmente álcool e açúcar.

Entretanto, em todo o período do 2º trimestre de 2004 ao 2º trimestre de 2010 (período correspondente às diligências solicitadas pelo CARF nos 43 processos) o interessado operou muito mais como uma indústria de que como uma agroindústria.

(...)

36. A informação foi apresentada pelo próprio interessado, e está devidamente juntada aos correspondentes processos. Consta-se que apenas em 2009 e 2010 o interessado produziu parcela significativa de cana-de-açúcar. Nos anos de 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008 a parcela de cana própria é INSIGNIFICANTE ou ZERO.

37. Saliente-se que, mesmo para o período em que o interessado produziu sua matéria prima, ele deveria realizar o devido rateio.

(...)

38. O interessado produziu no período sob análise, 3º trimestre de 2004, 0,0% do total da cana-de-açúcar utilizada no processo de industrialização. Por óbvio, isso não caracteriza os conceitos de ESSENCIALIDADE e nem de RELEVÂNCIA dentro do processo industrial. O interessado operou efetivamente como uma indústria e não como uma agroindústria.

39. Entretanto, nas operações de aquisição da cana-de-açúcar, via de regra, o interessado é responsável pela CTT, colheita, transbordo e transporte. Por pertinente, sobre este ponto faremos alguns esclarecimentos a seguir.

40. Quanto à **aquisição** de matéria prima, já há ampla definição a respeito da correta técnica fiscal e contábil, em especial definida nos procedimentos aplicados na contabilidade de custos, controles de estoques e incoterms (CIF, FOB etc). A definição de ser o gasto conceituado como custo incorrido no processo de produção, ou como despesa, sempre levou em consideração o fato de que **o gasto deve ser identificado com a mercadoria adquirida.**

(...)

45. De fato é um aspecto importantíssimo da NÃO CUMULATIVIDADE, pois já é consagrado pela sistemática que o crédito é permitido quando o bem é para revenda ou utilizado como insumo, e que em operações finalísticas, do tipo, venda a consumidor final e compra de material para uso e consumo não há direito ao crédito, pois não haverá a incidência em cascata.

46. Segue, apenas para visualização, parte de uma NF. Nota-se o campo "VALOR DO FRETE" e "OUTRAS DESPESAS":

CÁLCULO DO IMPOSTO						
BASE DE CÁLCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLC. ICMS S.T.	VALOR DO ICMS SUBST.	VALOR IPI - IMPORTAÇÃO	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS	
1.010,00	151,50	0,00	0,00	0,00	1.000,00	
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS	VALOR TOTAL DO IPI	VALOR TOTAL DA NOTA	
0,00	0,00	0,00	10,00	0,00	1.010,00	

47. O CTT, se realizado pelo próprio vendedor da cana de açúcar, e destacado nos campos "VALOR DO FRETE" e "OUTRAS DESPESAS" estaria devidamente identificado ao insumo adquirido. NÃO FOI REALIZADO.

48. O CTT, se realizado por terceiro prestador de serviço, e acobertado pelo competente conhecimento de transporte devidamente preenchido, com a vinculação à NF do insumo adquirido, e com os registros na contabilidade de custos e controles de estoques, estaria devidamente identificado ao insumo adquirido. NÃO FOI REALIZADO.

49. O CTT, se realizado pelo interessado, com os competentes registros e vinculações feitos na contabilidade de custos e controles de estoques, estaria devidamente identificado ao insumo adquirido. NÃO FOI REALIZADO.

50. A verdade é, que, o interessado não participa do processo de plantio, colheita e industrialização da cana-de-açúcar, ele participa do processo de colheita e industrialização. Entretanto, a participação no processo de colheita se dá da mesma forma que uma empresa industrial qualquer compra insumo e é responsável pelo frete e seguro da mercadoria adquirida.

Supostamente haveria o direito ao crédito, caso houvesse a devida emissão das notas fiscais, conhecimentos de transportes etc, e os devidos registros fiscais e contábeis.

E conclui:

54. No período do 2º trimestre de 2004 ao 2º trimestre de 2010 (período correspondente às diligências solicitadas pelo CARF nos 43 processos) o interessado operou praticamente exclusivamente como uma INDÚSTRIA e não como uma AGROINDÚSTRIA. Apenas a partir de 2009 o interessado começou a produzir parcela significativa da cana-de-açúcar.

(...)

55. O STJ no REsp 1.221.170/PR não aceitou a tese de conceituar como insumo todo e qualquer tipo de despesa. Adotou interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de ESSENCIALIDADE ou RELEVÂNCIA.

Para a definição desta essencialidade ou relevância o STJ deixou clara a importância de se verificar a ATIVIDADE e o PROCESSO DE PRODUÇÃO.

56. O interessado, via de regra, tem custos correlacionados ao insumo adquirido. Ele participa da COLHEITA, TRANSBORDO e TRANSPORTE do insumo cana-de-açúcar (CTT). Entretanto, isso não o transforma na condição de produtor, retirando-o da condição de comprador, e, os gastos com o CTT não foram escriturados e contabilizados de conformidade com as disposições constantes na legislação.

57. Essa questão não se amolda ao NOVO CONCEITO DE INSUMO definido pelo STJ, trata-se de questão relacionada à **aquisição** de matéria prima, e seus **gastos correlacionados**. Já há ampla definição sobre a correta técnica contábil, em especial definida nos procedimentos aplicados na contabilidade de custos, controles de estoques e incoterms (CIF, FOB etc). A definição de ser o gasto conceituado como custo incorrido no processo de produção, ou como despesa, sempre levou em consideração o fato de que o gasto deve ser identificado com a mercadoria adquirida e integrar os controles da contabilidade de custos.

58. Quanto ao CTT, para que houvesse direito ao crédito deveriam ser cumpridas as determinações legais, quais sejam: No caso do CTT ser realizado pelo próprio vendedor da cana-de-açúcar, os correspondentes valores deveriam ser destacados nos campos da NF "VALOR DO FRETE" e "OUTRAS DESPESAS", assim o gasto estaria devidamente identificado ao insumo adquirido; No caso do CTT ser realizado por terceiro prestador de serviço, os correspondentes valores deveriam estar acobertados por conhecimento de transporte devidamente preenchido, com vinculação à NF do insumo adquirido, e também deveriam ser realizados os competentes registros na contabilidade de custos e controles de estoques, assim o gasto estaria devidamente identificado ao insumo adquirido; e, no caso do CTT ser realizado pelo próprio interessado, os correspondentes valores deveriam estar acobertados por manifesto de carga devidamente preenchido, com vinculação à NF do insumo adquirido, e também deveriam ser realizados os competentes registros na contabilidade de custos e controles de estoques, assim o gasto estaria devidamente identificado ao insumo adquirido. Nada disso foi feito.

59. O interessado apenas vê direitos, direitos e direitos, mas, se levarmos ao pé da letra esta situação de registros e contabilizações do CTT, poderia ser aventada situação de **omissão de receita**. Ora, considerando que a matéria prima não é própria, o CTT se amolda muito mais a uma receita de prestação de serviços da usina que foi deixada à margem da escrituração, com omissão de recolhimentos tributários, em especial das contribuições ao PIS e Cofins.

Dessa forma, não cabe o creditamento sobre os insumos empregados em etapa agrícola, desde o preparo do solo até a colheita, eis que inexistente para o período de apuração do presente processo.

Segundo a autoridade diligenciante, não cabe o crédito dos custos apontados como relacionados à aquisição de insumo cana de açúcar (corte, carregamento e transporte do produto até suas plantas industriais), pois como visto acima no item 58 do relatório fiscal, não há liquidez e certeza desses valores, já que não tem suporte em documentação.

Entretanto, consta no relatório fiscal que acompanhou o auto das glosas, que a autoridade na origem não glosou os fretes de aquisição do insumo cana-de-açúcar.

Diante disso, ao contrário do que alega a Recorrente na manifestação sobre a diligência, entendo que não há alteração de critério jurídico, em ofensa ao art. 146, do CTN, na manutenção de glosas relacionadas à fase agrícola. Isso porque cabia à diligência justamente a investigação do processo vertical de produção com o fim de identificar os insumos passíveis de creditamento que teriam sido glosados indevidamente.

Dessa forma, de um lado, para o período deste processo não houve produção agrícola e, por outro, a natureza dos dispêndios CCT não foram identificados na escrituração (relembrando que não houve glosa de frete de aquisição de cana).

Rateio Proporcional

Consignou a autoridade fiscal, no relatório da diligência que:

DA APROPRIAÇÃO DIRETA “versus” RATEIO PROPORCIONAL

51. O interessado não realizou o rateio proporcional com base na receita, alegando que realizava a apropriação direta (conforme consta na EFD CONTRIBUIÇÕES). NÃO É VERDADE. O interessado não tinha contabilidade de custos integrada com a escrituração, e não realizou a apropriação direta dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas da não cumulatividade e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa das contribuições. Ainda que tivesse, os valores estariam incorretos, pois estava sendo pleiteado crédito sobre praticamente 100% dos custos/despesas, quando estes custos/despesas são aplicados na elaboração de produto sujeito ao regime cumulativo e produto sujeito ao regime não cumulativo.

52. Além de ser óbvio, pois não tem sentido nenhum que seja pleiteado crédito da não cumulatividade sobre parcela correlacionada à sistemática da cumulatividade, há determinação de LEI neste sentido (não apenas determinações em INs). Segue dispositivo da Lei nº 10.833 de 2003 (o mesmo dispositivo consta na Lei 10.637 de 2002:

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

[...]

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

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

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

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

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

53. Até o momento da realização da presente diligência fiscal, mesmo esse questionamento sem sentido era levantado insistentemente pelos advogados do interessado. Inclusive, mesmo no decorrer da diligência o interessado não havia realizado a segregação das receitas oriundas da venda de produtos sob a sistemática cumulativa e sob a sistemática não cumulativa, vindo a fazê-lo apenas na complementação da resposta à Intimação Fiscal, conforme já noticiado. Dos males o menor, ao menos esta situação de crédito pleiteado pela sistemática da não cumulatividade sobre parcela correlacionada à sistemática da cumulatividade, fica resolvida.

E concluiu:

62. Finalizando, o interessado **concordou que incorreu em erro ao não realizar o rateio proporcional com base na receita (inciso II do § 8º do artigo 3º da Lei 10.833/2003, mesmo dispositivo da Lei 10.637/2002). Dessa forma, a base de cálculo dos créditos sobre exportação do trimestre já deveria ser ajustada considerando o rateio.**

Entretanto, mesmo sobre esta parcela ajustada entendemos não haver direito a créditos, pois para ter direito a créditos contra a Fazenda Pública deve haver respaldo e detalhamento das operações de maneira correta. O que não houve.

Os créditos contra a Fazenda Pública têm de ser LÍQUIDOS E CERTOS AMPARADOS EM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA, e em PROCEDIMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS ADEQUADOS AO PROCESSO INDUSTRIAL.

A análise desta Turma de julgamento objetiva a revisão dos créditos glosados, o que também deve levar em consideração os devidos cálculos de rateio proporcional, nos termos do inciso II do §8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002, uma vez que as atividades da Recorrente estão sujeitas à sistemática da não-cumulatividade (açúcar) e da apuração cumulativa (álcool), afastando-se o método de apropriação direta dos créditos.

Cabe destacar que a Recorrente informou os bens do ativo comuns à produção de açúcar e álcool (Capítulo 11 do Laudo do Processo Produtivo), cabendo o creditamento aplicando-se o critério de rateio proporcional. A Recorrente também detalhou os itens empregados especificamente na produção de álcool por meio da aba “Base Saída Centro Custo Consol.”, sobre esses dispêndios não cabe a tomada de crédito.

Bens utilizados como insumos

Como dito acima, a fiscalização aplicou o conceito de insumo das Instruções Normativas nº 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 e aquisição de pneus, assim como despesas diversas tais como despesas com alimentação, papelaria, conserto de eletrodoméstico, etc.

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.

As glosas são de pneus, câmaras de ar, peças para trator, peças para caminhões, peças para máquinas agrícolas que plantam, colhem e transportam a cana até a moenda industrial e, de dispêndios com a produção agrícola, os custos CCT; preparo/plantio etc. Todas devem ser mantidas, por se referirem a parte agrícola de produção da cana, inexistente para o período em análise.

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 *construção civil*, serviços e peças para veículos, tratores, máquinas e carretas agrícolas, pois não se caracterizam como insumos que dão direito à crédito da contribuição.

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:

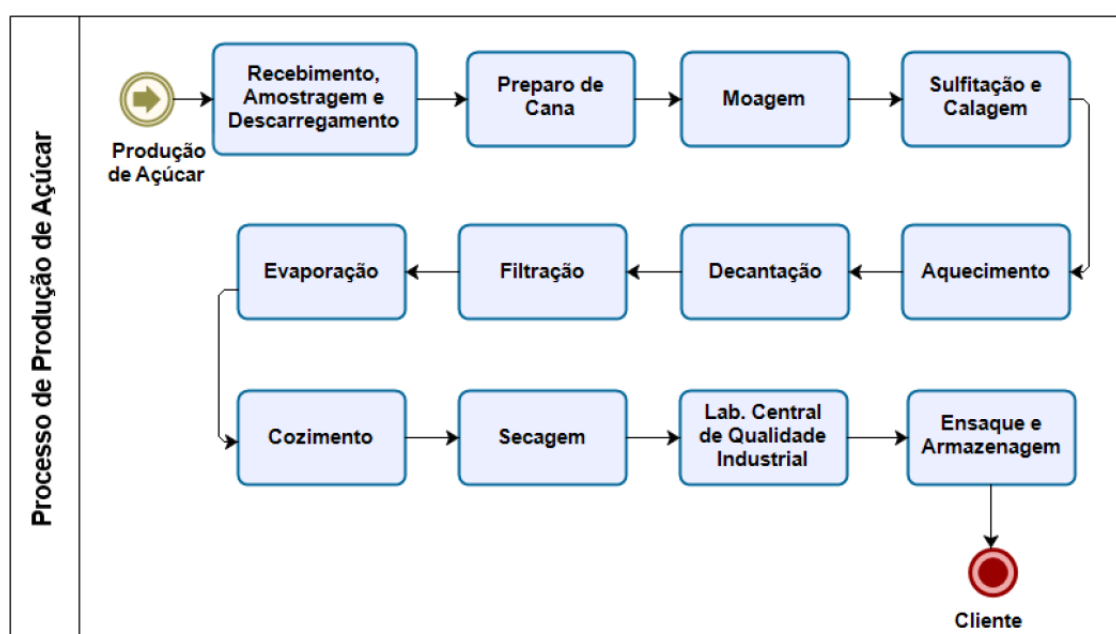
No decorrer do processo produtivo são consumidos inúmeros insumos dentre os quais aqueles glosados indevidamente pela fiscalização, tais como, serviços de concretagem, concreto refratário, serviços de perfurações, diluentes, filtros, todos são equipamentos e serviços utilizados no processo produtivo, 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.

Tal como tratado acima, os dispêndios relacionados a fase agrícola não podem gerar créditos.

Por outro lado, considerando o conceito de insumo fixado pelo STJ, há despesas que permitem creditamento no processo produtivo do açúcar, são as que se referem ao parque industrial; à segurança e eficiência do processo industrial; manutenção de máquinas e equipamentos ligados às fases da produção industrial e os materiais EPI.

No Laudo, verifica-se que as operações envolvidas na produção do açúcar são (cf. item 10 do Laudo):



Em cotejo do Laudo com a Planilha de “NF glosadas Insumos” elaborada pela PWC, devem ser revertidas as glosas estritamente relacionados à indústria própria do açúcar - serviço industrial; acessórios industriais; bomba injetora/bicos; conjunto de ferramentais; serviços de mecânica industrial; adesivos e abrasivos; automação/instrumentação; carregadeira/balança, construção civil; correias, elétrico/eletrônico; mecânica industrial; óleos e lubrificantes, metais, ferramentas p/ manut. industrial; bens necessários para a execução de manutenções - perfeitamente identificáveis na planilha como utilizados na planta industrial.

Então, devem ser mantidas as glosas relacionadas a parte administrativa, agrícola, refeitório, demais setores e ao processo produtivo do álcool.

Assim, dou parcial provimento ao recurso voluntário neste tópico.

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 art. 3º, § 3º 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 Alcool 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.

Entendo que não são insumos os fretes relacionados ao transporte de pessoal para o setor industrial e administrativo.

O art. 3º, § 3º da Lei nº 10.833/03 afasta o direito ao crédito dos fretes de pessoa física.

Por falta de comprovação, deve ser mantida a glosa dos fretes cujas notas fiscais não foram apresentadas (art. 373, do CPC/15).

Por sua vez, o serviço de transporte de açúcar para remessa de armazenagem de produto p/ posterior exportação e os fretes de produtos acabados e inacabados entre estabelecimentos da empresa podem ser objeto de creditamento com suporte no inciso IX do art. 3º e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003.

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

Apontou a autoridade fiscal que, nos termos do art. 3º, VI e § 1º, III, da Lei nº 10.637/2002, art. 3º, § 3º, e art. 15, II da Lei nº 10.833/2003 (acrescentados pela Lei nº 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.

O Laudo técnico, no Quadro 13-4, identifica os principais bens do ativo imobilizado da empresa e suas respectivas utilizações e quantidades no processo produtivo.

Da leitura em conjunto com as Planilhas “Glosados Imobilizados”, cabe a manutenção das glosas relacionadas a fase agrícola, ao processo produtivo do álcool, CCT e local feito para refeição dos colaboradores, manutenção de pátio e jardim e bebedouro. Aos bens comuns à fabricação de produtos sujeitos aos regimes cumulativo e não-cumulativo, deve ser aplicado o critério de rateio proporcional.

Por outro lado, é passível a tomada de crédito dos dispêndios relacionados nas planilhas estritamente como “produção industrial”, tais como FILTRO ROTATIVO VACUO, 10" X 20"; BOMBA DE ALTA PRESSAO LEMASA L-1; PONTE ROLANTE ZANINI 20 TON.; MOTOR WEG TRIFASICO 50 CV; BIG BAG; BOMBA PARA AFERIR MANOMETRO etc.

No tocante à apropriação de créditos em relação à depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004 (art. 31 da Lei nº 10.865/04), a celeuma foi analisada pelo STF, no Recurso Extraordinário 599.316, julgado em repercussão geral, com trânsito em julgado em 20/04/2021. Restou assentado que o art. 31, *caput*, é inconstitucional:

PIS – COFINS – ATIVO IMOBILIZADO – CREDITAMENTO – LIMITAÇÃO – LEI Nº 10.865/2004. Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento do PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. LIMITAÇÃO TEMPORAL. ART. 31 DA LEI Nº 10.865/04. INCONSTITUCIONALIDADE.

A limitação temporal do aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições de bens para o ativo imobilizado realizadas até 30 de abril de 2004, no regime não-cumulativo do PIS e COFINS, ofende os princípios constitucionais do direito adquirido, da irretroatividade da lei tributária, da segurança jurídica e da não-surpresa.

Declarada a inconstitucionalidade o art. 31 da Lei nº 10.865/05 pela Corte Especial deste Tribunal.

Deve ser afastada a trava do limite temporal.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora