



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13827.000626/2003-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-007.751 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2020
Recorrente SANTA CÂNDIDA AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2003

CRÉDITO DE PIS. INSUMOS

Devem ser acatados os créditos de PIS sobre produtos químicos utilizados para tratamento da água consumida pela caldeira e para produção de açúcar e álcool e graxa aplicada como lubrificante de máquinas industriais, por se tratarem de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para acatar os créditos de PIS calculados sobre compras de produtos químicos aplicados no tratamento da água consumida pela caldeira e na produção de açúcar e álcool e de graxa, à razão dos percentuais de rateio entre os regimes cumulativo e não cumulativo calculados pela fiscalização. Declarou-se suspeito de participar do julgamento o conselheiro Salvador Candido Brandão Junior.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Marcio Robson Costa (suplente convocado) e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância

“O processo em epígrafe foi inaugurado para recepcionar a Declaração de Compensação (DCOMP) de fl. 01. O crédito alegado, no montante de R\$ 278.462,32, oriundo de saldos de créditos do PIS não-cumulativo, apurados nos meses de setembro e outubro de 2003, foi inicialmente compensado com débitos de Cofins (2172) e IRRF(1708, 0561 e 0588), vencidos no período de 17/09/2003 a 14/11/2003. A

apuração do crédito foi demonstrada pela contribuinte conforme planilhas de fls. 02/13.

Foram posteriormente acostadas ao processo outras DCOMPs relativas ao mesmo crédito (fls. 30, 50, 70 e 91), informando a compensação de débitos de IRRF, vencidos no período de 08/10/2003 a 01/12/2003. O valor dos débitos compensados atingiu o montante de R\$ 273.586,63.

A fiscalização procedeu às verificações do crédito alegado e manifestou-se conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 206/209, o qual conclui que "o valor solicitado de R\$ 278.462,32, através do presente processo, **não** encontra respaldo nos valores apurados pela fiscalização devendo ser glosado o total de R\$ 123.307,80".

As divergências apontadas pela fiscalização foram relativas a:

1) valores das exportações ocorridas no período;

2) créditos relativos a aquisições de "produtos químicos utilizados em tratamento da água da caldeira, produção de álcool carburante e os referentes à compra de graxa", conforme notas fiscais relacionadas às fls. 203/205;

3) créditos relativos a despesas com prestações de serviços que não puderam ser enquadradas nas definições prescritas na IN SRF nº 247/2002, "neste caso, açúcar e outros produtos sujeitos à não cumulatividade", conforme notas fiscais relacionadas à fl. 192;

4) créditos relativos a notas fiscais que deveriam ter sido ativadas (porque não se comprovou que a vida útil do bem reparado não aumentou),

aquelas cuja descrição do serviço não deixava claro se eram custo ou despesa operacional e aquelas que se referiam claramente a gastos que deveriam ter sido ativados, relacionadas à fl. 192 e 193;

5) créditos relativos a aluguéis de máquinas que a empresa não demonstrou terem sido utilizadas na fabricação de açúcar e outros produtos com direito ao crédito do PIS não cumulativo, relacionadas à fl. 193;

6) créditos relativos a gastos de fretes na venda dos produtos, os quais só passaram a ser admitidos a partir de 2004.

A apuração do montante de crédito passível de compensação foi, então, realizada pela autoridade fiscal conforme demonstrado na planilha de fl. 202.

Concluído o trabalho da fiscalização, o processo foi encaminhado à Saort, para providências de sua alçada, tendo sido elaborado o despacho decisório de fls. 243/245, que homologou parcialmente as compensações declaradas, até o limite do direito creditório reconhecido (no montante de R\$ 155.154,52)

Cientificado do referido despacho (fls 247/248), o contribuinte, por meio de procurador regularmente instituído (fls. 283/294), ingressou com manifestação de inconformidade conforme peça de fls. 263/282 (e anexos), por meio da qual aduz, em síntese, que:

a) uma parcela significativa de seus créditos foi objeto de injustificadas glosas, o que implicará na exigências do "pagamento dos tributos compensados com acréscimos legais correspondentes à multa e juros equivalentes à taxa SELIC";

b) quanto aos valores das receitas de exportação, apurados pela fiscalização, esta "não revela ou sequer sugere, omissão cremos propositada, qual teria sido o método ou critério por ela adotado para chegar àquele resultado discrepante, impedindo, assim, o exercício do direito constitucionalmente garantido à ampla defesa e ao devido processo legal". Neste aspecto, a sua apuração levou em consideração a

taxa de câmbio vigente no dia do embarque, como determina a "Portaria n.º 356/88" e em consonância com o entendimento esposado na Solução de Consulta Cosit n.º 10, de 2002. Os valores escriturados de suas receitas de exportação consideram este critério (docs. 04). A fiscalização, por outro lado, considerou uma "data qualquer não revelada quando havia mera expectativa de exportação, visto que o embarque poderia ou não ocorrer ou então não ser liquidado o contrato de câmbio";

c) quanto à questão dos créditos de PIS relativos à aquisição de insumos produtivos, diferentemente do que ocorre com o ICMS, o texto constitucional (via Emenda n.º 42, de 2003) "não traz qualquer restrição ao crédito da não-cumulatividade". Sendo assim, "deve ser garantido aos contribuintes o direito de deduzir, na apuração da referida contribuição, o montante do crédito de PIS relativo às aquisições anteriores, despeito das restrições impostas pelos atos administrativos editados pelo Fisco e, principalmente, pelo olhar estrábico e restritivo da fiscalização, no presente caso";

d) há que se ter em mente que os créditos de PIS não seguem a mesma lógica dos "créditos físicos" de IPI e ICMS. Nesse sentido, como já se pronunciou a melhor doutrina, é preciso considerar que, no contexto da não-cumulatividade do PIS, "os insumos de que trata a Lei não são, somente, as matérias primas utilizadas que sofrem desgaste ou perdas de suas propriedades em razão do contato físico com o produto em fabricação ou na prestação de serviços, mas todos os bens e serviços, desde que utilizados na fabricação de bens ou na prestação de serviços", já que o legislador expressamente não limitou o conceito.

Nestes termos, conclui-se que a interpretação da fiscalização "não está condizente com os critérios de hermenêutica consolidados pela doutrina e pela jurisprudência pátria, bem como pelos critérios de interpretação normativa que podem ser sacados a partir da análise da Lei Complementar n.º 95/98";

e) "em momento algum a fiscalização se dispôs a aquilatar e a discorrer sobre o processo industrial da Impugnante e, ainda, a verificar onde e como os produtos que alega não atenderem ao conceito de insumos são empregados e consumidos e tampouco se dignou a especificar, identificar e classificar tais produtos";

f) os produtos químicos utilizados para tratamento de toda a água utilizada no processo produtivo (inclusive caldeira) são imprescindíveis e indispensáveis à geração de energia utilizada em todo o processo produtivo, razão porque os créditos a eles relativos não podem ser objeto de glosas;

g) não procedem as glosas dos créditos relativos a insumos que a fiscalização alega serem utilizados apenas na produção do álcool carburante (sujeito à cumulatividade). Estes insumos, na verdade, são utilizados nos dois processos (açúcar e álcool), conforme se demonstra na planilha anexada (doc. 5), não tendo havido o necessário rateio proporcional dos insumos;

h) a fiscalização não se preocupou em verificar que, em verdade, parte do álcool produzido não foi o carburante, mas sim destinado a outros fins que não o combustível, como demonstram as notas fiscais anexadas ao recurso e também a sua escrituração contábil (docs. 8). E em algumas das notas fiscais esta conclusão pode ser observada "apenas pela singela leitura da razão social do destinatário da mercadoria". Disto decorre "a certeza da precariedade e subjetividade do trabalho realizado pela fiscalização que, por consequência atestam a incontestável nulidade da glosa efetuada";

i) as glosas relativas às aquisições de graxas também não podem prevalecer já que não mais são do que lubrificantes (os quais foram aceitos pela fiscalização)

"pastosos" ou "consistentes". E a Solução de Divergência Cosit n.º 37, de 2008, pronunciou-se no sentido de que os lubrificantes utilizados no processo de produção geram direito a créditos do PIS não-cumulativo;

i) a legislação de regência autoriza a utilização dos créditos relativos a prestações de serviços utilizadas na prestação de outros serviços, apenas excetuando expressamente as aquisições efetuadas junto a pessoas físicas ou de pessoas jurídicas não estabelecidas no país. Portanto, o ato normativo citado pela fiscalização (IN SRF n.º 247/2002) não pode estabelecer restrições que a lei não estabeleceu;

k) não é aceitável que a fiscalização exija dela a produção de prova negativa (não houve aumento da vida útil do bem reparado). Ademais, isto não é possível quando os serviços tratam-se de engenharia técnica de projeto, atendimento técnico especializado, serviços de montagens e assistência técnica;

l) a recuperação de corrente da mesa jamais poderia conferir-lhe acréscimo de vida útil superior a um ano, de maneira a ensejar sua incorporação ao ativo imobilizado, pois a própria corrente tem durabilidade efêmera de forma que jamais atinge um ano de uso, com ou sem recuperação, em razão de sua exposição a exigências de extremo esforço (fls. 192);

m) não é possível compreender os critérios adotados pela fiscalização na glosa de alguns serviços (listados à fl. 193) em contraposição a outros por ela aceitos (fls. 194/196);

n) a própria RFB vem modificando os critérios de definição de insumo para fins de crédito das contribuições, deixando de vinculá-los ao desgaste ou contato físico com o produto final para relacioná-los à aplicação no processo produtivo, como se vê nas recentes Soluções de Divergência apontadas no recurso. Assim sendo, "revela-se legítimo à Impugnante o direito de tomar o crédito, como o fez, sobre o valor da aquisição de insumos que são e foram aplicados diretamente no seu processo produtivo e não compuseram seu ativo imobilizado".

Após protestar pela "juntada de todas as provas em direito admitidas, inclusive a realização de diligências e Laudo Técnico Pericial", conclui pedindo pela decretação da nulidade do despacho recorrido, ou da sua improcedência, para o fim de reconhecer os créditos que apurou."

Em 03/05/10, a DRJ em Ribeirão Preto (SP) julgou a manifestação de inconformidade improcedente e o Acórdão n.º 14-28.725 foi assim ementado:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/09/2003 a 30/10/2003 MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa à matéria que não tenha sido expressamente contestada.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. PREJUÍZO.

INOCORRÊNCIA.

Não há que se acatar pleito de nulidade por cerceamento de defesa em relação à matéria cuja apuração fiscal resultou mais favorável à contribuinte.

POSTERIOR JUNTADA DE PROVAS. REQUISITOS.

A prova deve ser trazida por ocasião da impugnação, só podendo ser posteriormente admitida nas hipóteses prescritas no art. 16, § 40 do PAF.

REALIZAÇÃO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIAS. SOLUÇÃO DO LITÍGIO. DESNECESSIDADE.

A suficiente instrução do processo torna despendiosa a realização de diligências ou perícias para fins de subsidiar a solução do litígio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/09/2003 a 30/10/2003 COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS PASSÍVEIS DE RESSARCIMENTO.

MERCADO EXTERNO.

Só são passíveis de ressarcimento, para fins de compensação com outros débitos de tributos federais, os créditos relativos a aquisições de mercadorias e serviços utilizados na fabricação de produtos destinados ao mercado externo.

CRÉDITOS. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos do PIS não-cumulativo, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

CRÉDITOS. INSUMOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE ÁLCOOL NÃO CARBURANTE. RATEIO.

Correto o procedimento fiscal que considerou o rateio dos créditos relativos à aquisição de insumos simultaneamente utilizados na produção de produtos sujeitos à não-cumulatividade (açúcar e álcool não carburante)

e sujeitos à cumulatividade (álcool carburante), conforme valores informado pela própria contribuinte em seus DACons.

CRÉDITOS. GRAXAS. ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL.

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Segundo entendimento oficial da Receita Federal, esposado na Solução de Divergência nº 12, de 2007, não podem ser utilizados créditos relativos a aquisições de graxas.

CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO.

UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento do PIS incidente em suas aquisições.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que repete as alegações apresentadas na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Passo ao exame dos argumentos de defesa, na ordem e sob os títulos em que se encontram no recurso.

“I — DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO”

Contesta o critério adotado pela fiscalização para cálculo da receita de exportação utilizada para determinação do percentual de rateio dos créditos entre os relativos a operações nos mercados interno e externo. À época, apenas os referentes a exportações poderiam ser objetos de ressarcimento e compensação.

Tal qual a DRJ, consigno que o recálculo da fiscalização (fl. 190) foi benéfico para a recorrente, pois aumentou o total de receitas de exportações e, consequentemente, o percentual de créditos passíveis de ressarcimento e compensação.

Assim sendo, nego provimento aos argumentos.

“III — DA IMPROCEDÊNCIA DA NÃO HOMOLOGAÇÃO

Dos Insumos Consumidos Pela Recorrente

Dos Serviços Tomados Pela Recorrente”

A recorrente inicia, afirmando, de forma genérica, que todos os bens e serviços objetos de glosa devem ser considerados como insumos, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637/02.

Prossegue, tratando do registro de créditos sobre os produtos químicos. Informa que os glosados pelo Fisco (fls. 204/205) são utilizados no tratamento químico da água, a qual é consumida tanto na caldeira, quanto em todo o processo industrial, tanto afluente, quanto efluente

Que foram glosados todos os insumos aplicados para fabricação de álcool, como se a totalidade tivesse sido empregada no fabrico de álcool carburante, cuja venda é tributada sob o regime cumulativo e não confere direito a crédito. Na verdade, tais insumos são também utilizados nos processos de açúcar e álcool etílico hidratado, que estavam no regime não cumulativo:

“(. .)

41 - A fiscalização, conforme se vê às fls. 204/205, glosou o crédito de vários produtos químicos que possuem emprego geral no processo produtivo, ou seja: são aplicados tanto na industrialização do álcool como do açúcar, conforme se vê na planilha aos autos, sem a mínima preocupação em estabelecer o necessário e indispensável rateio proporcional para distinguir a quantidade destinada à produção do álcool e daquela destinada à produção do açúcar.

(. . .)”

Contesta a glosa dos créditos calculados sobre compras de graxa, que é um lubrificante de máquinas industriais e, assim, poderia ser computado na base de cálculo dos créditos, de acordo com o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e Solução de Divergência nº 37/08.

Por fim, sobre os serviços (recurso voluntário, fls. 540 e 541):

“(. .)

59 - A infundada alegação no sentido de que relativamente a algumas despesas decorrentes da contratação de serviços, a Recorrente *"não comprovou que não houve aumento da vida útil do bem reparado em mais de um ano"* (fls. 208), é absurda por exigir dela a produção de prova negativa e mais, como se pode, em sã consciência, estabelecer o aumento da vida útil de um bem quando o serviço contratado diz respeito

a engenharia técnica de projeto; medição de poços tubulares e diária de assistência técnica ?

60 - Igualmente, a recuperação de corrente da mesa jamais poderia conferir-lhe acréscimo de vida útil superior a um ano, de maneira a ensejar sua incorporação ao ativo imobilizado, pois a própria corrente tem durabilidade efêmera de forma que jamais atinge um ano de uso, com ou sem recuperação, em razão de sua exposição a exigências de extremo esforço (fls. 192).

(. . .)

64 - Por derradeiro, cumpre esclarecer que nenhum dos serviços, acima referidos, e que foram utilizados no seu processo produtivo, se enquadram entre aqueles que são passíveis de registro no ativo imobilizado ou permanente, de acordo com as normas contábeis geralmente aceitas, bem como com as de regência do Imposto de Rendas Pessoas Jurídicas, eis que se tratam de serviços que em sua essência e própria finalidade devem e foram lançados diretamente como custo de produção.”

Passo ao exame dos insumos.

Na fls. 332 a 344, há detalhada descrição do processo produtivo e uma lista dos insumos, juntadas pela recorrente.

Nas fls. 192 a 196 e 203 a 205, há as planilhas com as glosas de bens e serviços.

Extraio excertos do “Termo de Constatação Fiscal”

“(. . .)

Com relação aos insumos, aplicando-se o disposto na IN SRF 247/2002, art. 66, inciso I, "h" e § 5º, inciso I, "a", foram glosados valores correspondentes a produtos químicos utilizados em tratamento da água da caldeira, a produção de álcool carburante e os referentes a compra de graxa (conforme Solução de Divergência Cosit 12/2007). Relação das notas fiscais glosadas às fls.203 a 205.

As despesas com prestação de serviço com direito ao crédito do PIS não cumulativo, segundo o disposto na IN SRF 247/2002, art. 66, inciso I, "b" com § 5º, inciso I, "b" e o disposto no art. 68, inciso I, "b", foram objeto de glosa as despesas apresentadas pela empresa que não se enquadravam na definição supramencionada: **"os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto"**; neste caso, açúcar e outros produtos sujeitos a não cumulatividade do PIS. Relação das notas fiscais glosadas à fl. 192.

(. . .)

Notas fiscais apresentadas que deveriam ter sido ativadas, vez que a empresa não comprovou que não houve aumento da vida útil do bem reparado em mais de um ano, aquelas cuja descrição do serviço não deixava claro se eram custo ou despesa operacional e ainda aquelas que se referiam claramente a gastos que deveriam ser ativados, foram glosados conforme demonstrativo anexo fls.192 e 193.

(. . .)”

Mais uma vez, verifica-se a adoção do conceito restrito de insumos (IN SRF nº 247/02), para fins de creditamento de PIS e COFINS, superado pelo Recurso Especial 1.221.170/PR, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, que resultou na edição do PN COSIT/RFB 05/18.

Concordo com a recorrente, no que concerne à inadequação das glosas dos produtos químicos utilizados para tratamento da água consumida pela caldeira e na produção do açúcar e álcool e de graxa utilizada como lubrificante de máquinas industriais. Qualifico-os como insumo e os enquadro no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02.

A água é consumida pela caldeira, que produz energia térmica sob a forma de vapor, a qual é utilizada no parque industrial. E também empregada no processo de produção do açúcar e do álcool (vide descrição do processo produtivo).

Assim, a compra de produtos químicos para tratamento desta água, como afluente ou efluente, deve ser admitido como insumo – o crédito em relação a gastos com tratamento de efluentes foi expressamente admitido pelo PN COSIT/RFB 05/18, item 53.

Da mesma forma, a graxa, lubrificante de máquinas industriais. Com efeito, a própria DRJ admitiu que deveria ser considerada como insumo, porém negou o crédito, por estar vinculada à vedação imposta pela Solução de Divergência nº 12/07. Cumpre novamente fazer referência ao PN COSIT/RFB nº 05/18, o qual, no item 141, classificou como insumo o lubrificante de máquinas industriais.

Em ambos os casos, os créditos devem ser reconhecidos, tendo como base os percentuais de rateio entre os regimes cumulativo e não cumulativo apurados pela fiscalização e indicados na fl. 198.

Prossigo a revisão das glosas.

Contesta a glosa de produtos, sob o argumento de que foram aplicados na produção de álcool carburante, quando, na verdade, também o foram nas de açúcar e álcool etílico:

Na fls. 123 e 198, constam as apurações dos percentuais de rateio (cumulativo/não cumulativo) da recorrente e Fisco, respectivamente. Os percentuais, de fato, são diferentes.

Contudo, a recorrente não apontou os erros cometidos pela fiscalização. Com, efeito, os valores das receitas de produtos sob o regime cumulativo utilizados pelo Fisco e contribuinte são iguais.

Portanto, afasto este argumento.

Por fim, nas fls. 192 e 193, encontram-se os serviços que foram glosados, em razão de não poderem ser considerados como insumos ou porque a recorrente não apresentou provas de que não deveriam ter sido ativados.

Ratifico o procedimento fiscal.

As justificativas contidas nas fls. 540 e 541 (recurso voluntário), dentre as quais selecionei três parágrafos e acima reproduzi, não são suficientes para revertermos as glosas.

Conclusão

Dou provimento parcial, para acatar os créditos de PIS calculados sobre compras de produtos químicos aplicados para tratamento da água consumida pela caldeira e na produção de açúcar e álcool e de graxa, à razão dos percentuais de rateio entre os regimes cumulativo e não cumulativo calculados pela fiscalização.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira