



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13870.000137/2004-07
Recurso Voluntário
Resolução nº 3201-002.910 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de março de 2020
Assunto COMPENSAÇÃO
Recorrente USINA VERTENTE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso em diligência para que a unidade de preparo, com base nos conceitos de essencialidade e relevância expressos no REsp nº 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 faça a reanálise dos itens glosados. Caso após a análise restem itens que a glosa deverá ser mantida, que se esclareça de que se trata e onde foi utilizado. A recorrente deverá ser intimada a subsidiar o procedimento de identificação dos itens e esclarecimento de dúvidas. A unidade da RFB deverá fornecer relatório de diligência circunstanciado, dando ciência à recorrente sobre o seu teor, para apresentar razões em prazo não inferior a 30 dias. Ao final os autos deverão retornar ao CARF para prosseguir com o julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hécio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

Relatório

Por bem descrever os fatos reproduzo o relatório que consta no acórdão DRJ:

Trata-se de Declaração de Compensação, protocolada em 28/12/2004, e retificada em 27/03/2007, utilizando créditos da Cofins do regime não cumulativo, decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados a receitas de exportação, com crédito utilizado nos valores de R\$ 239.294,14 referentes a jun/04 e R\$ 564,12 referentes a jul/04.

Houve abertura de auditoria fiscal para análise conjunta deste e mais outros cinco processos da contribuinte, para verificar a existência ou não de supostos créditos de PIS

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-002.910 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13870.000137/2004-07

e Cofins, sobre exportação, dos períodos de apuração de junho de 2004 a novembro de 2004.

...

Relata a auditoria que a contribuinte é tributada pelo Lucro Real Anual e que teve por objeto social, durante os anos-calendário de 2003 e 2004, a produção, comercialização e exportação de açúcar, álcool e de outros derivados do processamento da cana-de-açúcar, prestação de serviços a terceiros e a industrialização por ordem destes, bem como a co-geração e a comercialização de energia elétrica.

Quanto aos motivos das glosas diz-se o seguinte:

Glosa 01) Foram glosadas despesas decorrentes de antecipação de contrato de câmbio, por não ter o contrato de câmbio natureza jurídica de empréstimo ou de financiamento e, portanto, as despesas contratuais e os deságios cambiais não se enquadrarem no inciso V do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e no inciso V do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Glosa 02) Apurou-se que a contribuinte usou a cana-de-açúcar adquirida de terceiros para produzir tanto álcool quanto açúcar, mas, que apropriou-se de créditos como se toda a cana adquirida tivesse sido utilizada na produção de açúcar. A auditoria rateou os créditos entre as produções de açúcar e álcool e glosou os valores referentes à produção do álcool, por tratar-se de álcool carburante, que sujeito à tributação cumulativa do PIS e da Cofins, não dá direito a créditos.

Glosa 03) Foram glosados valores com aquisição de bens e serviços que não se enquadram na definição legal de insumos. Segundo a auditoria:

“ (...) considera-se insumo toda matéria-prima, produto intermediário, 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 e, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

(...)

Conforme demonstrativos de utilização dos insumos apresentados pela contribuinte (fls. 153 e 161), estes insumos não são aplicados diretamente sobre o produto em fabricação.

Local de aplicação informado pela contribuinte:

- na Estação de Tratamento de Água (ETA): Art Floc 30, Klen MCT 882, Helamin 9500BF, Anti incrustante (Hypersperse MDC 150) e Biomate MBC 2881;

- na Caldeira: Helamin BRW 150 HC2;

- no difusor: Hipoclorito de Sódio (Cloro), Soda Cáustica Escamas (Alto Teor - 98%);

- na pá-carregadeira: óleo diesel.

*Com efeito, apesar de a Estação de Tratamento de água e da Caldeira fazerem parte do processo produtivo, os insumos utilizados nestes setores não podem gerar crédito de PIS/COFINS não-cumulativo, por falta de previsão legal, já que somente geram direito ao crédito os insumos **diretamente** aplicados sobre o*

produto em fabricação. Quer dizer, desde o início do processo produtivo (processamento da matéria prima - cana de açúcar) até o final da produção dos produtos fabricados (álcool e açúcar) para gerar crédito os insumos adquiridos têm que ter contato direto com o produto fabricado (matéria prima, produto em elaboração ou produto acabado).

Destarte, a aplicação indireta dos insumos sobre o produto em fabricação, não gera direito ao crédito.

Em relação ao difusor os insumos são utilizados para assepsia. Ou seja, não são aplicados sobre o produto em fabricação.

Por fim, em relação ao óleo diesel, vamos transcrever a informação prestada pela contribuinte: "o óleo diesel adquirido é utilizado na Pá Carregadeira, que alimenta a esteira de bagaço, onde esse subproduto é enviado para queima na Caldeira para geração de vapor" - fl. 253.

Ora, resta claro que o óleo diesel não é empregado diretamente sobre o produto em fabricação.

(...)

não são todos os serviços adquiridos que geram direito ao crédito das contribuições PIS/COFINS não-cumulativos. Ou seja, é condição sine qua non que os serviços prestados sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos produtos industrializados pelo contribuinte.

(...) fornecedores que prestaram serviços à contribuinte:

4.3.2.1 - Comercial Construtora Marcelo Costa Ltda (fls. 283/289):

(...) esta empresa foi contratada para a construção e reformulação da rede de água pluvial existente na área industrial - fls. 260 e 285. Estes serviços de construção foram classificados no Ativo Imobilizado – conta 1302150005 (...)

4.3.2.2 - Castelani & Alcântara Serviços Industriais Ltda - fls. 262/272: Objeto dos serviços contratados: serviços de mão de obra e equipamentos (ferramentas, guinchos e andaimes) para a execução de serviços de montagem de tubulações e interligações de bombas e equipamentos conforme projetos, nas dependências da contribuinte - fls. 260 e 262.

Da mesma forma que no item anterior, estes serviços devem gerar créditos por intermédio das depreciações (já que estão classificados no ativo imobilizado - fls. 420/425).(...)

4.3.2.3 - EMMIG Estrutura Metálica Minas Gerais Ltda - fls. 273/282: (...) consta nos pedidos de compra a seguinte descrição: Construção Civil/Estrutura/Edificação - fl s. 260.

Nas notas fiscais apresentadas, verificamos que o faturamento refere-se ao serviço de montagem de estruturas metálicas e à locação de guindaste para movimentação e montagem de estruturas metálicas.

Com relação aos serviços de montagem estão classificados como ativo imobilizado.

Já, quanto ao valor pago a título de locação de guindastes, cumpre observar que somente gera direito ao crédito, os valores pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa (...)

4.3.2.4 - WBS Pinturas e Revestimentos Anticorrosivos Ltda - fls. 299/302:

(...) serviços de preparo de superfície e aplicação de proteção anticorrosivo em equipamentos e estruturas. Da mesma forma que os demais fornecedores, acima informados, a contra-partida dos serviços foram classificadas no ativo imobilizado (...)

4.3.2.5 - Matioli Engenharia Agrícola Ltda (...)

(...) serviços de engenharia agrícola relativo ao plano diretor de ferti-irrigação.

4.3.2.6 - Locação de máquinas e equipamentos, fornecidos pelas empresas:

-Comave Escavações Ltda - serviços de retroescavadeira aplicada na construção da Usina em geral - fls. 290/298;

-White Martins Gases Industriais Ltda - serviços de locação de cilindro de oxigênio e acetileno, utilizados nos cortes de tubulações em geral (gases utilizados em "maçaricos") - fls. 303/305;

-Rentalcenter Comércio e locação de bens móveis Ltda - locação de retroescavadeira e rompedor elétrico utilizado na construção - fls. 306/312;

-Air Liquide Brasil Ltda - serviço de locação de cilindro de oxigênio e acetileno, utilizados nos cortes de tubulações em geral (gases utilizados em "maçaricos") - fls. 313/316;

-Sermatec Indústria e Montagem Ltda - serviços de locação de guindaste utilizado na fábrica de açúcar - fls. 317/322;

-Elidiane Maria Bombonato Sertãozinho - serviços de locação de guindaste utilizado na fábrica de açúcar - fl. 323;

-Multisoldas Acessórios para Soldas Ltda - serviços de locação de máquinas de solda - fls. 324/325.

(...) Com efeito, os equipamentos locados foram utilizados nas edificações e construções da contribuinte. Ou seja, não foram utilizados na produção ou fabricação dos produtos vendidos, muito menos foram aplicados nas atividades da empresa, já que não consta no objeto social as atividades de construção ou montagem de equipamentos: (...)

Glosa 04) Foram glosados os créditos presumidos da aquisição de cana-de-açúcar de pessoas físicas para a produção de açúcar, a partir de agosto de 2004. Tais créditos só poderiam ser utilizados para dedução ou desconto do PIS e da Cofins a pagar, e não mais para compensações ou ressarcimentos, dadas as disposições do art. 8º da Lei nº 10.925/04, vigente a partir de agosto de 2004.

Glosa 05) Foram glosados os valores de fretes de produtos para depósitos fechados, pois somente o frete na operação de venda é que dá direito a créditos de PIS e Cofins. Os fretes se destinaram ao transporte do açúcar até depósito fechado em Orlândia - SP, não havendo nenhuma operação de venda nestas operações.

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-002.910 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13870.000137/2004-07

Glosa 06) Foram alocados valores dos fretes utilizados somente no processo produtivo do açúcar: *“De acordo com o demonstrativo (memória de cálculo) apresentado pela contribuinte, os fretes referem-se ao transporte de açúcares (fls. 181 e 187). Portanto, o frete não precisa ser rateado - como insumo comum, devendo ser reclassificado como insumos utilizados apenas no processo produtivo do açúcar.”*

Glosa 07) Foram glosados valores de mão-de-obra paga a pessoa física a título de estadias, lançadas nos conhecimentos de transporte.

Despacho Decisório da DRF São José do Rio Preto reconheceu parcialmente o direito creditório da contribuinte conforme apurado na auditoria fiscal, homologando a Declaração de Compensação até o limite do crédito reconhecido, R\$ 151.947,39, conforme quadro abaixo.

...

A contribuinte tomou ciência do despacho decisório em 17/11/2009 e em 17/12/2009 apresentou manifestação de inconformidade.

Em sede de preliminar, alegou nulidade do despacho decisório por violação ao princípio da verdade material, uma vez que *“a DD. Fiscalização Federal, ao utilizar cálculo por amostragem, deixou de adotar as diligências administrativas necessárias à adequada verificação do crédito tributário pleiteado pela requerente, reconhecendo-a apenas parcialmente, sem qualquer respaldo em documentação que efetivamente refletisse a realidade, constituindo, ipso facto, verdadeira presunção.”*

Quanto ao mérito, protesta a contribuinte contra a reclassificação das receitas de vendas de álcool carburante para o regime cumulativo de tributação do PIS e da Cofins. Alega que a legislação, no período, não era clara sobre a incidência cumulativa ou não-cumulativa do PIS e da Cofins o álcool carburante, e que, tanto era assim, que a Receita Federal editou o Ato Declaratório Interpretativo nº 01/05 a fim de esclarecer que tais receitas deveriam sujeitar-se à incidência cumulativa.

Antes disso, a própria Receita Federal manifestou-se, nas soluções de consulta 27/03 e 28/03 da SRRF 4ª Região Fiscal, no sentido de que as receitas de venda de álcool para fins carburantes estariam sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS e COFINS.

Soluções de consulta que foram reformadas após a publicação do ADI SRF 01/05. Por esse motivo, seria inviável a aplicação de multa e demais acréscimos, como determina o art. 100, inciso II, c/c parágrafo único do CTN:

...

Como o próprio Fisco se manifestou favoravelmente ao procedimento adotado pela requerente, nada pode ser exigido a título de juros e multa, nos termos expressos e inequívocos do parágrafo único do art. 100 do CTN

Quanto às glosas aplicadas, manifesta-se a contribuinte, enumerando-as:

4.1. Despesas decorrentes de adiantamento de contrato de câmbio (motivo da glosa nº 01) (...)

(...) a operação de adiantamento de contrato de câmbio tem por objetivo financiar o capital de giro à empresa exportadora, na forma de antecipação, para que se viabilize a fabricação e a comercialização dos produtos a serem exportados.

Ou seja, o adiantamento de contrato de câmbio nada mais é do que um contrato de empréstimo entre a instituição financeira e o exportador, que irá financiar a produção deste.

(...)

O próprio Ministério da Fazenda considera as antecipações de contrato de câmbio como operações de financiamento, verbis:

"Os Adiantamentos sobre Contrato de Câmbio (ACCs) e Adiantamentos sobre Contratos de Exportação (ou sobre Cambiais Entregues) (ACEs) são as modalidades de financiamento a exportações mais difundidas no mercado,(...) A Circular BACEN 2.632/95, que regula a modalidade, determina que o fim precípua do mecanismo é o apoio financeiro à exportação." em <http://www.fazenda.gov.br/sainitemas/exportacoes.asp>, acesso em 14.12.2009

(...)

De acordo com contratos firmados pela requerente com o Rabobank (docs. anexos), pode-se perceber que a natureza jurídica do acordo é de abertura de linha de crédito para financiamento de exportações a serem efetuadas pela requerente.

(...)

Em razão disso, as despesas financeiras relativas a esse tipo de operação devem ser classificadas como despesas decorrentes de empréstimo ou de financiamento, a teor do que dispunha o art. 3º, V das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

(...)

4.2. Rateio de insumos comuns (motivo da glosa nº 02)

(...)

(...) na época em questão (junho e julho de 2004), tanto as receitas decorrentes da venda de açúcar quanto à receita decorrente da venda de álcool (outros fins e/ou carburante) submetiam-se à sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS (conforme já demonstrado anteriormente).

Dessa forma, desnecessário o rateio pretendido, já que todas as aquisições de cana-de-açúcar da época geram direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos, independente de se destinarem à produção de açúcar ou de álcool.

4.3. Produtos que não foram considerados como insumos, serviços de terceiros e despesas de locação (motivo da glosa nº 03)

(...)

Deveras, para a autoridade fiscal, só dão direito ao crédito do PIS e COFINS não-cumulativos os insumos que, além de terem sido consumidos no processo produtivo, estejam em contato "direto" com o produto em fabricação, o que não ocorreria com relação aos produtos utilizados na Estação de Tratamento de água (ETA), na Caldeira, no Difusor e na pá-carregadeira.

(...)

*De acordo com o art. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o contribuinte pode apropriar créditos de PIS e COFINS sobre as aquisições de **"bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda, inclusive combustíveis e lubrificantes"**. Apenas isso. Não há restrição legal sobre a etapa da cadeia produtiva em que o insumo é utilizado, ou se há contato físico "direto" com o produto final, para fins de cálculo dos créditos de PIS e COFINS.*

Em momento algum as referidas leis fazem restrição quanto a "ação diretamente exercida sobre o produto final, a qual decorre da interpretação do art. 8º, § 4º da IN SRF 404/04, feita pelo Auditor Fiscal. Porém, como afirmado acima, não cabe ao intérprete fazer restrição que a própria lei, objeto de seu conhecimento, não faz.

A interpretação do Auditor Fiscal afronta o princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I da CF), não devendo, portanto, prosperar. A rigor, o art. 8º, § 4º da IN SRF 404/04 também não exige que haja contato físico direto entre o produto em elaboração e o insumo, e sim que o insumo exerça ação direta no processo de fabricação.

(...)

Destaque-se, a título de exemplo, que os produtos utilizados no Difusor para assepsia não só são aplicados diretamente nos produtos finais (açúcar e álcool), como são imprescindíveis para que a requerente possa atender às demandas do mercado e dos órgãos que atestam a qualidade e as propriedades fitossanitárias de seus produtos. O Óleo Diesel, por seu turno, é consumido na Caldeira, com a queima do bagaço da cana, para geração de vapor, que se destina a todas as necessidades que envolvem o acionamento das máquinas pesadas, geração de energia elétrica e o processo de fabricação de açúcar e álcool.

(...)

4.3.2. Serviços de terceiros e estrutura metálica e despesas de locação

(...)

No que tange aos serviços utilizados como insumos nas atividades da requerente, não há de se diferenciar os serviços contabilizados como despesa ou no ativo permanente para efeito do cálculo dos créditos de PIS e COFINS. A legislação prevê apenas que as máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado sujeitar-se-ão à apropriação de créditos sobre os respectivos encargos de depreciação e amortização. Porém, os serviços utilizados nas atividades da empresa permitem o aproveitamento imediato do crédito de PIS e COFINS, independente da sua forma de contabilização.

(...)

Com efeito, a interpretação restritiva do Auditor Fiscal do art. 3º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 não se coaduna com o escopo do legislador, ao permitir o direito a crédito das contribuições sobre "aluguéis de prédios,

máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa".

Isso porque o legislador, ao se referir aos alugueis de prédios, máquinas e equipamentos "utilizados nas atividades da empresa", não quis se referir apenas aos aluguéis estritamente relacionados com o objeto social da pessoa jurídica (produção, comercialização e exportação de açúcar e álcool), e sim aos alugueis que são utilizados nas atividades da empresa, de forma direta ou indireta, como a locação de máquinas e equipamentos para construções ou instalações do estabelecimento da pessoa jurídica.

(...)

Assim, ainda que as máquinas e equipamentos locados não tenham sido utilizados na produção ou fabricação de produtos vendidos, claro está que sua utilização se deu nas atividades da empresa, gerando as respectivas despesas, dessa forma, direito a crédito de PIS e COFINS não-cumulativos.

4.4. Crédito presumido nas aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas (motivo da glosa nº 04)

(...)

(...) ao contrário do afirmado pela autoridade, a requerente não aproveitou o crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/04 sobre as aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas destinadas à fabricação de álcool. Nesse passo, referido crédito presumido foi utilizado apenas sobre as aquisições destinadas à fabricação de açúcar, conforme permite a legislação.

Basta analisar os demonstrativos de cálculo do PIS e COFINS não cumulativos apresentados pela requerente e juntados aos autos do processo administrativo para se depreender que o crédito presumido foi calculado apenas sobre o montante da cana-de-açúcar esmagada para a produção de açúcar.

Não obstante, requer-se desde já a realização de prova pericial a fim de comprovar que a requerente utilizou o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/04 apenas sobre as aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas destinadas à fabricação de açúcar (e não à fabricação de álcool).

Já com relação à utilização dos créditos presumidos nas aquisições de pessoas físicas apenas para a dedução das próprias contribuições do PIS/COFINS, a glosa pretendida pelo Auditor Fiscal não encontra amparo legal.

Isso porque a Lei nº 10.925/04, ao estatuir o crédito presumido em referência, não criou restrição no que tange à forma de aproveitamento do crédito presumido.

4.5. Frete de produtos remetidos para depósito fechado (motivo da glosa nºs 05 e 06)

(...)

Confira-se (...) as notas fiscais de remessa e de venda relativas ao Pedido nº 9783 (docs. anexos). Nesse passo, atendendo à solicitação de seu cliente, a requerente envia o produto a ser exportado ao TEAG — Terminal de

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-002.910 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13870.000137/2004-07

Exportação de Açúcar do Guarujá Ltda. para formação de lote de exportação e, paralelamente, emite as correspondentes notas fiscais de venda para o destinatário do açúcar (Sucden — Paris).

Ou seja, as remessas dos produtos da requerente ao armazém estão inseridas na logística da operação de venda do açúcar para o exterior.

*Nesse diapasão, de acordo com o art. 3º, IX da Lei nº 10.833/03, 4 a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a "frete na operação de venda". O texto da lei não faz referencia ao "frete na venda", e sim ao **"frete na operação de venda"**, o que é muito mais abrangente.*

O disposto no art. 3º, IX da Lei nº 10.833/03 dá direito ao crédito de PIS e COFINS não apenas sobre o frete relativo à saída direta do produto para venda, mas também sobre todo e qualquer frete que esteja abrangido pela operação de venda do produto, dentro da logística planejada pelo contribuinte para escoar sua produção.

4.6. Mão-de-obra paga a pessoa física (motivo da glosa nº 07)

(...)

(...) basta averiguar os conhecimentos de transporte que já foram juntados aos autos do processo administrativo para constatar que a natureza da operação não é de "estadias", e sim que o prestador do serviço discriminou as rubricas que compuseram o seu preço, entre elas a relativa a "estadias".

Nesse passo, o valor relativo a "estadias" foi embutido no preço faturado pela pessoa jurídica e, por conseguinte, integrou a base de cálculo do PIS e COFINS (bem como dos demais tributos) devidos pela empresa.

Não se trata, como equivocadamente classificou o Auditor Fiscal, de despesas relativas a mão-de-obra de pessoa física, e sim de serviços de transporte, prestados por pessoa jurídica à requerente.

Além do relatado, há, ainda, nos autos, à fl 809, um adendo à manifestação de inconformidade, recebido em 18/09/2012, tratando de crédito presumido do IPI, previsto na Lei 9.363/96, calculado sobre PIS e Cofins incidentes sobre insumos utilizados na fabricação de produtos para exportação.

A manifestação de inconformidade foi julgada pela DRJ Ribeirão Preto, acórdão nº 14-46.719, em 18/11/2013, improcedente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O COFINS

Ano-calendário: 2004

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. AMOSTRAGEM. PRESUNÇÃO. DESCABIMENTO.

A escolha do modo de proceder a investigação fiscal situa-se na competência da autoridade administrativa. O termo "por amostragem" apenas ressalva que não foram verificadas todas as operações realizadas pelo contribuinte, não implicando em presunção por parte da auditoria.

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-002.910 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13870.000137/2004-07

Não cabe falar em presunção quando há nos autos provas suficientes e concretas dos fatos apurados.

ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTES. USINAS. REGIME CUMULATIVO.

A receita de venda de álcool para fins carburantes pelas pessoas jurídicas produtoras (usinas e destilarias), teve mantida sua forma de tributação, cumulativa, mesmo após a instituição do regime não-cumulativo de apuração do PIS e da Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS.

A orientação contida nas soluções de consulta somente produz efeitos para o consulente, para seus estabelecimentos (se matriz) ou para seus filiados ou associados (se entidade representativa de categoria econômica ou profissional).

CONTRATO DE CÂMBIO. CRÉDITOS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

As despesas com contratos de câmbio e as variações cambiais passivas não podem ser excluídas da base de cálculo efetiva do PIS e da Cofins, por absoluta falta de amparo legal.

DESPESAS FINANCEIRAS. CRÉDITOS. REQUISITOS. INSTITUIÇÃO DOMICILIADA NO PAÍS.

A utilização de crédito referente às despesas financeiras com empréstimos e financiamentos, é condicionada ao atendimento das disposições dos §§ 1º, 3º, 7º e 8º do art. 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03, entre os quais, ser a instituição financeira domiciliada no país. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Regularmente cientificada a empresa apresentou Recurso voluntário, onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- 1 – nulidade do procedimento administrativo fiscal porque baseado em amostragem das demonstrações financeiras;
- 2 – regime de tributação da venda de álcool para fins carburantes;
- 3 – despesas decorrentes de adiantamento de contrato de câmbio;
- 4 – rateio de insumos comuns, cana-de-açúcar;
- 5 – produtos que não foram considerados como insumos;
- 6 – aquisição de cana-de-açúcar de pessoas físicas;
- 7 – frete de produtos remetidos para depósito fechado;

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-002.910 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13870.000137/2004-07

8 – mão-de-obra paga a pessoa física.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

No relatório fiscal, efl. 542 e sgs., consta que foi efetuado, por amostragem, o procedimento fiscal para verificar a regularidade dos valores constantes dos pedidos de compensação de créditos formalizados nos seguintes processos:

Nº Processo	Período de Apuração	Contribuições e créditos utilizados	
		PIS	COFINS
13870.000137/2004-07	junho-04	55.579,11	239.294,14
13870.000137/2004-07	julho-04	-	564,12
13870.000004/2006-94	agosto-04	56.945,11	
13870.000085/2005-41	setembro-04		142.368,85
13870.000085/2005-41 ¹	setembro-04		137.903,43
13870.000005/2006-39	setembro-04	56.578,46	
subtotal	setembro-04	56.578,46	280.272,28
13870.000089/2005-20	outubro-04		142.719,04
13870.000089/2005-20	outubro-04		150.834,08
subtotal			293.553,12
13870.000103/2005-95	novembro-04		120.700,64

Os créditos referem-se a receitas de exportação, e ao final do procedimento fiscal foram refeitos os demonstrativos de apuração dos créditos, relativos ao período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, para o PIS, e fevereiro de 2004 a dezembro de 2004, para a Cofins.

Do conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e Cofins.

Sem me delongar no assunto, no CARF as decisões tem se pautado pelo que foi decidido na sessão de 22 de fevereiro de 2018, no Superior Tribunal de Justiça – STJ, quando concluiu o julgamento do REsp nº 1.221.170 (Temas 779 e 780), sob a sistemática de recursos repetitivos, no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1036 e seguintes do CPC/2015), declarando a ilegalidade das Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal e firmando o entendimento de que o *“conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”*.

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-002.910 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13870.000137/2004-07

A partir da publicação desse julgado a RFB emitiu o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que em resumo traz as seguintes premissas:

1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;
2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Cabe sempre lembrar que, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF § 2º, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverá ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Verifica-se que a fiscalização utilizou o conceito de insumo estabelecido pelas INs SRF nº 247/02 e 404/2004, já afastado pelo STJ:

Portanto, considera-se insumo toda matéria-prima, produto intermediário, 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 e, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

E o acórdão recorrido os julgadores de primeiro grau também mantiveram a aplicação das INs SRF nº 247/02 e 404/2004, já que a aplicação do REsp STJ não estava disponível à época do julgamento.

A partir da aplicação do REsp STJ, que definiu como primordiais os conceitos de essencialidade e relevância, é possível reanalisar as glosas que foram mantidas pela DRJ.

Da Diligência

Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal a Usina Vertente LTDA é uma empresa tributada sob a forma do Lucro Real – Anual. E de acordo com o Instrumento de Alteração e Consolidação Contratual, de 10/05/2002, tem por objeto social, a produção, comercialização, e exportação de açúcar, álcool, e de outros derivados do processamento da cana-de-açúcar, prestação de serviços a terceiros e a industrialização por ordem destes, bem como a co-geração e a comercialização de energia elétrica.

O processo agrícola é constituído de aração, gradagem, subsolagem, correção do solo, fertirrigação, irrigação, adubação, sulcação, capina. No detalhamento constam descritas as etapas de preparação do solo, plantio, colheita, e tratos culturais.

Na produção industrial constam as seguintes etapas:

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-002.910 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13870.000137/2004-07

- ✓ Recepção de cana (Hillo);
- ✓ Extração de caldo;
- ✓ Preparo de caldo;
- ✓ Geração de vapor;
- ✓ Geração de energia elétrica;
- ✓ Fabricação de açúcar;
- ✓ Armazéns de açúcar;
- ✓ Fermentação de mosto e Destilação de vinho;
- ✓ Reservatórios de etanol;
- ✓ Laboratório industrial e de PCTS;
- ✓ Estação de tratamento de água;
- ✓ Captação de vinhaça; e
- ✓ Captação de água.

Nos termos do art. 22-A da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 10.256/2011, considera-se como empresa agroindustrial o “*produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros*”.

Em termos gerais, agroindustrial é uma unidade empresarial na qual ocorrem as etapas de beneficiamento, processamento e transformação de produtos agrícolas “in natura” até a embalagem prontos para comercialização, envolvendo diferentes tipos de agentes econômicos, como comércio, agroindustriais, prestadores de serviços, força estatal, entre outros.

As atividades da Recorrente resumem-se no processo produtivo do álcool, onde se é dividido em atividade rural e industrial, cuja subsunção perfaz a atividade agroindustrial. Ou seja, verifica-se a atividade rural na produção da cana-de-açúcar e a industrial na transformação da cana em álcool e açúcar.

O conceito de “insumo do insumo” tem sido utilizado em vários julgados do CARF para se permitir o creditamento dos insumos da fase pré-industrial. Sendo um processo produtivo complexo, com várias etapas até se chegar ao produto final, é possível que numa cadeia produtiva insumos sejam agregados paulatinamente aos produtos intermediários até se chegar ao produto final:

Reitero, então, que, em um processo produtivo de uma mesma empresa com várias etapas, cada qual gerando um produto que será insumo na etapa seguinte (“insumos dos insumos...”) tem-se que o único elemento que se acrescenta ao conceito de insumo é o silogismo (se “a” é necessário a “b”, e “b” é necessário a “c”, então “a” é necessário a “c”), não obstante a tomada de créditos, tendo em vista que a exigência de vinculação “direta” (ou mesmo contato físico) com o produto vendido não encontra respaldo legal para as contribuições não cumulativas. A simples leitura do inciso II do art. 3º das leis

Fl. 14 da Resolução n.º 3201-002.910 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13870.000137/2004-07

de regência (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003) mostra que os bens e serviços devem ser utilizados como insumo “na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...”, e não “na produção ou fabricação direta de bens ou produtos destinados à venda...”.

Resolução 3401-001.190, 28/09/2017, Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Após essas considerações iniciais iniciemos a análise dos créditos glosados.

Extrai-se da Informação Fiscal, efl. 542 e sgs., que foram glosadas as seguintes nomenclaturas:

4.1. Motivo da glosa no 01 (meses de janeiro de 2003 a julho de 2004 - fls. 446/449): despesas decorrentes de antecipação de contrato de **cambio não** geram créditos de PIS/COFINS por falta de **previsão** legal.

4.2. Motivo da glosa no 02 (meses de junho e julho de 2004 - fls. 448/449): o insumo é utilizado no processo produtivo do açúcar e do álcool, devendo ser rateado nos termos do art. 3º, §§ 7º e 8º, da Lei nº 10.637/02, que trata do rateio dos insumos comuns:

4.3 Motivo da glosa no 03 (meses de junho a dezembro de 2004 - fls. 448/454): os produtos adquiridos não se enquadram no conceito de insumo ou as despesas de locação não são aplicadas nas atividades da empresa.

4.3.1 - Art Floc 30, Helamin BRW 150 HC2, Klen MCT 882, Hipoclorito de Sódio (Cloro), Soda Cáustica Escamas (Alto Teor - 98%), Helamin 9500BF, Anti incrustante (Hypersperse MDC 150), Biomate MBC 2881 e Oleo Diesel:

4.3.2 - Serviços de Terceiros e Estrutura Metálica

4.4 Motivo da glosa no 04 (meses de agosto a outubro e dezembro de 2004 — fls. 450/454): nas aquisições de cana-de-açúcar adquiridas de pessoas físicas, somente geram direito ao crédito presumido a utilização do referido insumo nos produtos relacionados nos capítulos e códigos relacionados no art. 8º da Lei nº 10.925/04.

4.5 Motivo da glosa no 05 (meses de agosto a outubro de 2004 - fls. 450/452): não há previsão legal para o creditamento de fretes de produtos remetidos para depósito fechado.

4.6. Motivo da glosa no 06 (mês de setembro de 2004 - fls. 451): insumo utilizado apenas no processo produtivo do açúcar.

4.7. Motivo da glosa no 07 (mês de outubro de 2004 - fls. 452): não gera direito ao crédito a mão de obra paga a pessoa física:

Dentre os insumos glosados pela fiscalização entendo que alguns são itens essenciais e relevantes para a produção agrícola e/ou industrial e por isso a glosa deve ser revertida. Entretanto, como a relação de itens é muito extensa, e para alguns não é possível, pela descrição que consta na tabela saber, com certeza, qual a sua utilização no processo produtivo, como por exemplo os abaixo, é imprescindível a conversão do julgamento em diligência.

Pelo exposto, encaminho pela conversão do julgamento em diligência para que a unidade de preparo, com base nos conceitos de essencialidade e relevância expressos no REsp nº 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 faça a reanálise dos itens glosados. Caso

Fl. 15 da Resolução n.º 3201-002.910 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13870.000137/2004-07

após a análise restem itens que a glosa deverá ser mantida, que se esclareça de que se trata e onde foi utilizado.

A recorrente deverá ser intimada a subsidiar o procedimento de identificação dos itens e esclarecimento de dúvidas.

A unidade da RFB deverá fornecer relatório de diligência circunstanciado, dando ciência à recorrente sobre o seu teor, para apresentar razões em prazo não inferior a 30 dias.

Ao final os autos deverão retornar ao CARF para prosseguir com o julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes