



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15868.720057/2016-71
Recurso Voluntário
Resolução nº 3201-003.403 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2022
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente CLEALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, com os seguintes fins: (i) a Unidade Preparadora deverá intimar o Recorrente para apresentar laudo técnico descritivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, detalhando o seu processo produtivo e indicando, de forma minuciosa, a relevância e essencialidade dos dispêndios que serviram de base à tomada dos créditos glosados, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ, do Parecer Normativo Cosit n.º 5 e da nota CEI/PGFN nº 63/2018, (ii) o laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa deverá ser subscrito por profissional habilitado e ter anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, devendo ser apresentada a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a sua completa identificação e sua descrição funcional dentro do ciclo, (iii) o laudo deverá indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos, (iv) deverá apontar e descrever o uso de bens do ativo imobilizado no processo de produção que foram glosados, especificando-os, (v) deverá apresentar a segregação entre os fretes: 1- venda, 2- compra de insumos e 3 intercompany, indicando as respectivas notas fiscais que foram glosadas, (vi) deverá esclarecer se, para o período em análise, a cana de açúcar foi adquirida na integralidade de terceiros/pessoas jurídicas, (vii) para esclarecer o método utilizado pelo contribuinte, de apuração dos créditos, o laudo deverá indicar os insumos e os bens do ativo permanente que são comuns à produção de açúcar e de álcool e detalhar a forma de contabilização e aproveitamento do crédito, demonstrando se houve, ou não, o rateio proporcional entre as receitas auferidas por meio de vendas ao mercado externo e ao mercado interno e sobre quais normas legais o contribuinte fundamentou seu método, (viii) a Unidade Preparadora deverá, também, apresentar novo Relatório Fiscal, no qual deverá considerar, além do laudo a ser entregue pelo Recorrente, o mesmo RESP 1.221.170 STJ, o Parecer Normativo Cosit n.º 5 e a Nota CEI/PGFN nº 63/2018, e (ix) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado dos resultados da diligência para, assim o querendo, se manifestar no prazo de trinta dias, após o quê, os autos deverão retornar a este Colegiado para prosseguimento.

Hélcio Lafeta Reis – Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Marcio Robson Costa, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocado(a)), Hécio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 2864 apresentado em face de decisão de primeira instância administrativa proferida no âmbito da DRJ/RJ de fls. 2810 que decidiu pela improcedência da Impugnação de fls. 2599, apresentada em defesa dos Autos de Infração de Pis e Cofins de fls. 2530 e 2513, respectivamente.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório utilizado no Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos, matérias e trâmite dos autos:

“Trata o presente processo de autos de infração - glosa de créditos do PIS/Pasep do período de janeiro/2011 a dezembro/2011, da Cofins do período de julho/2010 a setembro/2010 e janeiro/2011 a dezembro/2011 e insuficiência de recolhimentos do PIS/Pasep e Cofins do período de agosto/2011 a dezembro/2011.

Os autos de infração de Cofins (valor total = R\$ 7.107.213,66) e de PIS (valor total = R\$ 1.538.630,00) não cumulativos (fls. 2.513/2.545), referem-se aos meses de agosto/2011 a dezembro/2011, decorrentes de insuficiência do recolhimento das referidas contribuições, que não estão alcançados pelo instituto da decadência.

Do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.546/2559) cabe transcrever os seguintes trechos:

DO PEDIDO O contribuinte por meio de pedidos de ressarcimento solicitou créditos de PIS/PASEP, apurados nos meses de julho/2010 a dezembro/2010, e janeiro/2011 a dezembro/2011, no valor total de R\$ 5.040.618,11, composto das seguintes parcelas:

[...]O contribuinte por meio de pedidos de ressarcimento solicitou créditos de COFINS, apurados nos meses de julho/2010 a dezembro/2010, e janeiro/2011 a dezembro/2011, no valor total de R\$ 22.959.906,15, composto das seguintes parcelas:

[...]DA ANÁLISE O contribuinte, por meio do Termo de Início da Ação Fiscal foi intimado a apresentar planilha em meio digital contendo a memória de cálculo de todos os itens que geraram os créditos das contribuições ao PIS/PASEP e Cofins, no período de julho/2010 a dezembro/2010, e janeiro/2011 a dezembro/2011, conforme discriminação constante nas fichas de apuração dos créditos informados nos DACONS do período, relação dos produtos fabricados e dos insumos utilizados na sua fabricação, informação sobre a proporcionalidade e forma de apuração dos créditos, e planilha contendo relação de notas fiscais de exportação. Posteriormente, foi intimado a apresentar notas fiscais para exame por amostragem e demais documentos.

O contribuinte apresentou, em meio digital, planilhas contendo a descrição dos itens que geraram os créditos de PIS e Cofins do período, denominada “Detalhamento_Crédito_PIS_COFINS” de 28/07/2014, dos períodos de julho/2010 a dezembro/2010, e janeiro/2011 a dezembro/2011”, e demais documentos solicitados. Sendo que, as divergências de valores entre os Dacons e as planilhas de créditos

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

apresentadas pelo contribuinte, consideramos os valores destas últimas. Com base nessas planilhas elaboramos a "PLANILHA ANÁLISE DOS CRÉDITOS", juntada aos autos em formato excel e PDF, que contém a coluna denominada de "motivo da glosa", além da base legal da glosa dos créditos do PIS e da Cofins, do recálculo dos percentuais de rateio entre MIT (mercado interno) e ME (mercado externo) quando não ocorreu a glosa do crédito. A demonstração dos cálculos por mês dos percentuais de rateio se encontram na "PLANILHA DE COMPOSIÇÃO DO FATURAMENTO", colunas "H2" (MIT) e "H3" (ME), e os do crédito presumido na linha "I1".

Informamos que a análise do período do 3º TRIM/2010 do PIS/PASEP ficou prejudicada, em virtude de haver Despacho Decisório Eletrônico - processo nº 10820.900783/2015-18. Sendo que, resultou em saldo devedor, correspondente aos débitos indevidamente compensados. Débito este, em fase de parcelamento.

Da mesma forma, a análise do período do 4º TRIM/2010 do PIS/PASEP ficou prejudicada, em virtude de haver Despacho Decisório Eletrônico - processo nº 10820.900893/2015-80. Sendo que, resultou em saldo devedor, correspondente aos débitos indevidamente compensados. O contribuinte apresentou a manifestação de Inconformidade contra a Decisão e o processo está na Delegacia de Julgamento.

A análise do período do 4º TRIM/2010 da COFINS também ficou prejudicada, em virtude de haver Despacho Decisório Eletrônico - processo nº 10820.900867/2015-51. Sendo que, resultou em saldo devedor, correspondente aos débitos indevidamente compensados. O débito foi inscrito em Dívida Ativa e foi enviada à Procuradoria da Fazenda Nacional.

Assim, analisaremos os períodos de 3º TRIM/2010 da COFINS e 1º TRIM/2011, 2º TRIM/2011, 3º TRIM/2011 e 4º TRIM/2011 da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Com base nos arquivos digitais e demais documentos apresentados pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início e às Intimações posteriores, procedemos à análise dos créditos das contribuições para o PIS/PASEP e Cofins, informados nos DACONS, conforme a seguir exposto.

a) Bens Utilizados como INSUMOS (linha 02)

[...]A atividade-fim do sujeito passivo é a industrialização da cana-de-açúcar, resultando como bens produzidos e destinados à venda, o açúcar bruto e o álcool.

Em análise às informações constantes nos relatórios e arquivos digitais com a descrição bens e serviços que serviram de base para cálculo de créditos das contribuições, em consulta ao CNPJ dos fornecedores e no exame por amostragem das notas fiscais, constatamos que há bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo previsto na legislação acima citada, pois não foram utilizados ou aplicados diretamente no processo de fabricação do açúcar e álcool, mas sim em etapas anteriores ou posteriores à produção.

Dentre tais bens e/ou serviços que não se enquadram no conceito de insumo, há despesas incorridas com maquinário agrícola, com caminhões, com plantio e colheita da cana-de-açúcar. Sendo a atividade-fim da empresa voltada para a produção de álcool e açúcar, não há o que se falar, na área agrícola, de fabricação de produto ou de bens que participem diretamente da produção dos bens destinados à venda. O contribuinte considerou como insumos, outros bens e/ou serviços não aplicados diretamente no processo industrial de fabricação dos produtos açúcar e álcool.

Os bens e/ou serviços que não se enquadram no conceito de insumo são:

- materiais, bens, partes, peças, acessórios, serviços e manutenção de tratores, implementos agrícolas, veículos e máquinas, aquisição e reforma de pneus.

Dentre os fornecedores destes bens e serviços estão Lapônia Sudeste, Megatec Equip. Rodoviários, Pagan S/A, D. Carvalho Com. de Máquinas Agrícolas Ltda, Marka Veículos Ltda, Volvo do Brasil Veículos Ltda, Sotreq S/A, Tracan Máquinas Sist. Agricultura Ltda, Irrigabril Ind. Com. Maq., Campo Grande Diesel Ltda e outros;

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

- despesas com serviços agrícolas diversos: com terraplanagem, análise de solo, pulverização aérea, controle de pragas e outros, com fornecedores cuja atividade principal, conforme CNPJ, é a prestação de serviços agrícolas de preparação de terreno, cultivo e colheita, de serviços de pós-colheita e outros;
- despesas com serviços de transporte;
- despesas com óleo diesel utilizado em atividade agrícola (colheita de cana-de-açúcar), conforme informação do contribuinte;
- despesas relacionadas à exportação do açúcar: taxas de embarque e despesas com serviços de exportação - despachantes;
- despesas com equipamentos, roupas e acessórios para segurança profissional e pessoal (óculos, botinas etc);
- despesas diversas, tais como: com alimentação, arames, exames médicos/laboratoriais, extintor/recarga de extintor, fechaduras, impressões gráficas, instalação e ou manutenção de ar condicionado, limas/lixas, lonas, madeiras, máquinas fotográficas, materiais de banheiros, materiais de cozinha, materiais de escritório, materiais de higiene e limpeza, materiais, bens, partes e acessórios e ou serviços de manutenção em aparelhos eletrônicos e de informática, materiais, móveis utensílios e suas partes, mudas de plantas, placas de sinalização, porteiros eletrônicos, serviços de assessoria/consultoria, serviços de conservação de estradas, pontes e congêneres, serviços de desentupir rede de esgoto, serviços médicos, tintas para demarcação de solo, uniformes, materiais diversos e ou serviços de construção civil/manutenção edifícios e outros materiais e serviços não utilizados no processo produtivo, etc;
- combustíveis/lubrificantes não utilizados em processo de fabricação;
- alíquota zero NCM 3808.9029;
- alíquota zero NCM 3808.9429;
- Alíquota zero NCM 3105.2000.

Tais gastos não atendem ao critério para caracterização como insumos, pois eles não se dão no âmbito do processo industrial dos produtos destinados à venda, mas sim em etapas anteriores ou posteriores à produção do açúcar e do álcool.

Foi constatado também que o contribuinte considerou como insumos alguns produtos químicos sujeitos a alíquota zero, classificados nos Capítulos 31 e 38 da NCM (Lei 10.925/04, art. 1º, incisos I e II, Dec. 5.195/04, Dec. 5.630/05), o que não gera direito a crédito conforme artigos 3º, § 2º, inciso II da Lei 10.637/02 e 10.833/03.

As relações das notas fiscais, cujos bens e serviços não se enquadram no conceito de insumos constante na legislação e os referentes aos insumos sujeitos à alíquota zero, foram glosadas e estão discriminadas na planilha, juntado ao processo, denominada "PLANILHA DETALHAMENTO CRÉDITOS E FATURAMENTO" na Aba "Plan. Cálculos Créditos", na coluna motivo de glosas, com base na descrição dos produtos informados na memória de cálculo constante na planilha denominada "Detalhamento_Crédito_Pis_Cofins" apresentada pelo contribuinte e no exame das notas fiscais selecionadas.

A totalização dos créditos mensal (por motivo de glosas e as concedidas) a fiscalização elaborou a planilha, anexa ao presente processo, denominada "PLANILHA RESUMO DA ANÁLISE DAS LINHAS DOS DA CONS, BASE DE CÁLCULOS GLOSADAS (motivo) E CONCEDIDA (vazio), POR MÊS".

Após as glosas, foi elaborada a planilha, anexa ao processo, denominada "PLANILHA RESUMO DA ANÁLISE DAS LINHAS DOS DA CONS, BASES DE CÁLCULOS CONCEDIDAS MIT E ME, POR MÊS", cujos valores foram apurados mensalmente e foram redistribuídos entre o mercado interno (MIT) e mercado externo (ME).

Juntamos ao processo, como exemplo, cópias de algumas notas fiscais que não se enquadram no conceito de insumo, tais como notas de serviços de transportes, produtos

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejl/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

químicos (alíquota zero), serviços de elaboração de projetos industriais, despesas com conservação de estradas, locação de outros meios de transporte, peças para caminhões, veículos, máquinas agrícolas etc.

O valor dos insumos (e créditos correspondentes) mensal informado nos DACONS divergentes com o valor das notas fiscais informados pelo contribuinte, na planilha denominada "Detalhamento_Crédito_Pis_Cofins" (memória de cálculo dos créditos), a fiscalização considerou o valor da soma mensal das notas fiscais.

O critério na apuração dos créditos da Cofins e do PIS informado nos Dacons do contribuinte como sendo de contabilidade de custos integrada (Método de determinação dos créditos: Vinculados à receita auferida no mercado interno e de exportação com base na proporção dos custos diretamente apropriados, art.

3º § 8º c/c art. 6º das leis 10.833/03 e 10.637/02) e as declarações de que o álcool e todos os outros produtos (inclusive a energia elétrica) cuja origem é a cana-de-açúcar são subproduto da produção do açúcar não correspondem à verdade de seu processo produtivo, pois a produção depende do mercado, conforme se demonstra nas informações extraídas de seu próprio site, abaixo.

Além disso o critério de contabilidade de custos efetuado pelo contribuinte está em desacordo com a sua realidade, pois ele aloca praticamente todos os créditos das contribuições como sendo relacionados ao mercado externo, o que não é verdade, pois ele possui uma parte substancial de suas vendas no mercado interno, e as normas e boas técnicas contábeis e de apropriação de custos não prescrevem que na aplicação da contabilidade custos integrada todos os custos serão rateados ao produto principal, mesmo que existam custos específicos para a colocação a venda e produção dos outros produtos (mesmo que fossem secundários), como faz o contribuinte ao alocar todos os custos de produção apenas ao açúcar, assim seu critério de apuração dos créditos deve ser desconsiderado, e a sua apuração será feita pelo critério proporcional à receita bruta auferida, alterando com isso os valores dos créditos básicos e presumidos apurados pelo contribuinte, redistribuindo-os de forma correta entre mercado interno - MIT e mercado externo - ME.



Para fins de rateio, utilizaremos os percentuais apurados na planilha, anexa ao presente processo, denominada "PLANILHA DE COMPOSIÇÃO DO FATURAMENTO - 2010 E 2011", cujas informações são as constantes nos Dacons e nos arquivos digitais apresentados pelo contribuinte.

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

Os valores dos insumos (linha 02 - Dacon) concedidos, após as glosas, estão demonstrados na planilha, anexa ao processo, denominada "PLANILHA RESUMO DA ANÁLISE DAS LINHAS DOS DACONS, BASES DE CÁLCULOS CONCEDIDAS MIT E ME, POR MÊS", cujos valores foram redistribuídos entre o mercado interno (MIT) e mercado externo (ME) e discriminados mensalmente.

b) Análises dos Serviços Utilizados como Insumos (linha 3), Energia Elétrica (linha 04), Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos (linha 06),

Despesas de Armazenagem (linha 7):

Considerando-se que o contribuinte auferiu receitas de exportação e receitas tributadas no mercado interno, e que os serviços utilizados como insumos, energia elétrica, despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos e despesas de armazenagem são despesas comuns à todas as receitas, será utilizado o método de rateio proporcional da receita bruta, pelos motivos expostos acima. A fiscalização elaborou planilha, anexa ao presente processo, denominada "PLANILHA RESUMO DA ANÁLISE DAS LINHAS DOS DACONS, BASES DE CÁLCULOS CONCEDIDAS MIT E ME, POR MÊS", discriminando os valores redistribuídos entre o mercado interno (MIT) e mercado externo (ME).

c) Base de Cálculo do Crédito a Descontar Referente ao Ativo Imobilizado –Com base no valor de aquisição (linha 10);

Conforme informado pelo contribuinte na linha 10 das Fichas 06A e 16A dos DACONS 2010, o critério de apuração das bases de cálculo dos créditos referentes ao Ativo Imobilizado foi com base no valor de aquisição ou de construção.

Os artigos 3º, inciso VI e §1º, inciso III, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/03, estabeleceram o direito de desconto de créditos referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados no processo de fabricação dos bens destinados à venda, calculados com base na depreciação mensal.

A Lei 10.865/04 acrescentou o § 14 ao artigo 3º da Lei 10.833/03, que c/c artigo 15 da Lei 10.833/03, estabeleceu como opção, que os créditos referentes às máquinas e aos equipamentos utilizados na fabricação dos bens destinados à venda, fossem calculados com base no valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição. Tal opção não foi dada a outros bens incorporados ao ativo imobilizado, apenas às máquinas e equipamentos.

A regulamentação foi dada pela IN SRF 457/04.

Na memória de cálculo constante na planilha denominada "Detalhamento_Crédito_Pis_Cofins", o contribuinte passivo apresentou a discriminação, mês a mês, dos bens de seu Ativo Imobilizado, respectivas datas de aquisição e valores das bases de cálculo dos créditos.

Em análise à planilha, esta fiscalização constatou que, nos meses de julho/2010 a setembro/2010, e janeiro/2011 a dezembro/2011, o contribuinte incluiu na base de cálculo dos créditos referentes a bens do ativo imobilizado:

- bens diferentes de máquinas e equipamentos (tais como veículos, motos, micro ônibus, caminhões etc), contrariando o artigo 31 da Lei 10.865/04 e o artigo 3º, § 14, c/c artigo 15 da Lei 10.833/03;

- bens que não foram utilizados exclusivamente no processo de fabricação do açúcar e do álcool, como por exemplo, rádios motorola, computadores de bordo, tratores, lavador de veículos, replantador de cana, colheitadeira de cana, pulverizadores, reboques etc, contrariando o artigo 3º, inciso VI e §1º, inciso III, da Lei 10.637/02 e artigo 15 da Lei 10.833/03, artigo 2º da Lei 11.051/04, e demais artigos citados acima;

Os bens, com base na legislação acima, foram glosadas e estão discriminadas na planilha, juntada ao processo, denominada "PLANILHA DETALHAMENTO CRÉDITOS E FATURAMENTO" na Aba "Plan. Cálculos Créditos", na coluna motivo de glosas, com base na descrição dos bens informadas na memória de cálculo constante

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

na planilha denominada "Detalhamento Crédito_Pis_Cofins" apresentada pelo contribuinte e no exame das notas fiscais selecionadas.

A totalização dos créditos mensal (por motivo de glosas e as concedidas) a fiscalização elaborou a planilha, anexa ao processo, denominada "PLANILHA RESUMO DA ANÁLISE DAS LINHAS DOS DACONS, BASE DE CÁLCULOS GLOSADAS (motivo) E CONCEDIDA (vazio), POR MÊS".

Após as glosas, foi elaborada a planilha, anexa ao processo, denominada "PLANILHA RESUMO DA ANÁLISE DAS LINHAS DOS DACONS, BASES DE CÁLCULOS CONCEDIDAS MIT E ME, POR MÊS", cujos valores foram apurados mensalmente e foram redistribuídos entre o mercado interno (MIT) e mercado externo (ME).

Os percentuais de rateio foram apurados na planilha denominada "PLANILHA DE COMPOSIÇÃO DO FATURAMENTO - 2010 E 2011"

d) Créditos Presumidos – Atividades Agroindustriais (linha 26):

Conforme documentos e arquivos digitais apresentados pelo contribuinte, os valores dos créditos presumidos decorrentes da aquisição de cana-de-açúcar, foram glosados por dois motivos, o primeiro porque o contribuinte calculou crédito presumido de serviço de frete prestados por pessoa física, e os valores relacionados a esse motivo constam da "PLANILHA RESUMO DE FRETE PAGO PESSOA FÍSICA, POR LINHA E POR MÊS GLOSADOS (BASE DE CÁLCULO).xlsx" (que também foi juntada aos autos do processo em formato PDF).

O segundo porque o contribuinte calculou crédito presumido sem aplicar o rateio do quanto de produtos são produzidos para alimentação humana / animal em relação a produção total de produtos que tem essa destinação e dos que não tem essa destinação, fato corrigido e constante da linha "I" da "PLANILHA DE COMPOSIÇÃO DO FATURAMENTO". Os valores relacionados a esse motivo constam da "PLANILHA RESUMO DE GLOSA CRÉD. PRESUMIDO NÃO APLICAÇÃO DO RATEIO (ALIMENTAÇÃO HUMANA / ANIMAL), POR LINHA E POR MÊS, GLOSADOS (CRÉDITO).xlsx" (que também foi juntada aos autos do processo em formato PDF). Este rateio está em conformidade com o art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Também esclarecemos que para algumas linhas ocorreu a reclassificação para a linha 26 de aquisição de cana-de-açúcar que o contribuinte alocou nas linhas 02 e 21.

Os créditos presumidos decorrentes de fretes pagos a pessoas físicas não serão considerados, pois tais fretes não geram direito a crédito das contribuições, conforme Lei nº 10.833/2003, art. 3º, inciso IX, c/c art. 15, inciso II, e Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 02/2005.

Conforme artigo 11 da Lei 11.727/2008, c/c art. 3º, § 2º, da Lei 10.637/02 e 10.833/03, está suspensa a incidência das contribuições na venda de cana-de-açúcar para pessoas jurídicas produtoras de álcool. Portanto, o contribuinte não tem direito ao cálculo dos créditos sobre aquisição de cana destinada à produção do álcool, e porque também não tem destinação para alimentação humana ou animal.

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

Pelos motivos expostos anteriormente, considerando-se que os créditos acima foram calculados sobre o valor total de cana-de-açúcar, destinada ao açúcar e ao álcool, para cálculo correto dos créditos a que o contribuinte tem direito, será utilizado o método de rateio proporcional da receita bruta, com base nos artigos 3º, §§ 7º e 8º, II, das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Após as glosas, foi elaborada a planilha, anexa ao processo, denominada "PLANILHA RESUMO DA ANÁLISE DAS LINHAS DOS DACONS, BASES DE CÁLCULOS CONCEDIDAS MIT E ME, POR MÊS", cujos valores foram apurados mensalmente e foram redistribuídos entre o mercado interno (MIT) e mercado externo (ME).

Em vista do disposto na Lei 10.925/04, artigo 8º, caput, e na IN SRF 660/06, artigo 8º, § 3º, inciso II, a utilização do crédito presumido de atividades agroindustriais será realizada pela Saort desta Delegacia.

Diante das constatações acima, foi necessário refazer os cálculos dos créditos que o contribuinte tem direito nos meses de janeiro/2011 a dezembro/2011 da contribuição para o PIS/PASEP; e julho/2010 a setembro/2010 e janeiro/2011 a dezembro/2011 da Cofins, conforme apuração dos valores realizada por esta fiscalização e descrita no Auto de Infração constante no Processo nº 15868.720057/2016-71.

Com base em tais valores foram preenchidas pela fiscalização as seguintes Fichas dos DACONS: 06A, 07A, 10A, 13A, 14, 15B, 16A, 17A, 20A, 23A, 24 e 25B, anexadas ao processo.

No arquivo em excel denominado de "PLANILHA FATURAMENTO, ANÁLISE E RESUMOS DOS CREDITOS", contém todas as planilhas utilizadas na apuração:

"PLANILHA DE COMPOSIÇÃO DO FATURAMENTO"; "PLANILHA ANÁLISE DOS CRÉDITOS"; e as seguintes tabelas dinâmicas elaboradas com base nesta última retro citada: "PLANILHA RESUMO DA ANÁLISE DAS LINHAS DOS DACONS, BASES DE CÁLCULOS GLOSADAS (motivo) E CONCEDIDAS (vazio), POR MÊS."; "PLANILHA RESUMO DA ANÁLISE DAS LINHAS DOS DACONS, BASES DE CÁLCULOS CONCEDIDAS MIT E ME, POR MÊS.";

"PLANILHA RESUMO DA ANÁLISE DAS LINHAS DOS DACONS, BASES DE CÁLCULOS GLOSADAS, POR LINHA E POR MÊS."; "PLANILHA RESUMO DE FRETE PAGO A PESSOA FÍSICA, POR LINHA E POR MÊS, GLOSADOS (BASE DE CÁLCULO)."; e "PLANILHA RESUMO DE GLOSA CRÉD.

PRESUMIDO POR NÃO APLICAÇÃO DO RATEIO (ALIMENTAÇÃO HUMANA / ANIMAL), POR LINHA E POR MÊS, GLOSADOS (CRÉDITO).",

juntadas aos autos também em formato PDF.

DA CONCLUSÃO Pelos fatos acima expostos, concluímos pela glosa dos créditos de PIS e Cofins, conforme valores constantes na planilha denominada "PLANILHA RESUMO DA ANÁLISE DAS LINHAS DOS DACONS, BASE DE CÁLCULOS GLOSADAS, POR LINHA E POR MÊS".

Foram emitidos dois Autos de Infrações de glosas: um auto de infração com a glosa dos créditos básicos das linhas 02, 03, 04, 06, 07, 10 e 12 do DAPON e outra com a glosa de créditos presumidos da agroindústria da linha 26 do DAPON.

Com base nas planilhas citadas acima, foram elaborados os Dapcons pelo Fisco, que resultou para os meses de agosto a dezembro de 2011 nos seguintes valores lançados por tributo e mês:

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejl/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

PIS					
Mês =>	ago/11	set/11	out/11	nov/11	dez/11
Declarado - DCTF - obs. 01	366,86	353,23	356,07	365,12	344,90
Apurado - Fisco - obs. 02	194.276,38	129.555,59	143.983,36	102.195,42	119.258,42
Divergência lançar	193.909,52	129.202,36	143.627,29	101.830,30	118.913,52
Cofins					
Mês =>	ago/11	set/11	out/11	nov/11	dez/11
Declarado - DCTF - obs. 01	1.687,92	1.625,20	1.638,24	1.679,87	1.586,88
Apurado - Fisco - obs. 02	894.457,31	602.239,03	665.095,26	472.563,19	549.472,08
Divergência lançar	892.769,39	600.613,83	663.457,02	470.883,32	547.885,20
Obs. 01: Vide Dacons e DCTFs dos respectivos períodos apresentados pelo contribuinte.					
Obs. 02: Vide Dacons elaborados pelo Fisco, com base nas planilhas "PLANILHA DE COMPOSIÇÃO DO FATURAMENTO"; "PLANILHA ANÁLISE DOS CRÉDITOS" e "PLANILHA RESUMO DA ANÁLISE DAS LINHAS DOS DACONS, BASES DE CÁLCULOS CONCEDIDAS MIT E ME, POR MÊS.".					

Finalmente, cumpre observar que a análise dos pedidos de ressarcimento/compensação, mencionados acima, referentes aos períodos de julho/2010 a setembro/2010 e janeiro/2011 a dezembro/2011 será feita pela Seção de Análise e Orientação Tributária – Saort desta Delegacia.

A interessada foi cientificada em 17/08/2016 e apresentou a impugnação (fls. 2.599/2.631) em 05/09/2016 alegando que:

- Suas atividades vão do plantio da cana à comercialização e entrega de seus produtos.
- Ocorre que a Secretaria da Receita Federal, em apreciação do Pedido de Ressarcimento e Compensação de Crédito de PIS/PASEP, revisado no Processo Administrativo em epígrafe, referente ao período de julho/2010 a dezembro/2011, glosou os créditos e lavrou dois autos de infração, um de COFINS, no valor de R\$ 7.107.213,66 (sete milhões, cento e sete mil, duzentos e treze reais e sessenta e seis centavos), outro de PIS, no valor de R\$ 1.538.630,00 (Um milhão, quinhentos e trinta e oito mil, seiscentos e trinta reais),

glosando parcialmente os créditos básicos das linhas 02, 03, 04, 06, 07, 10 e 12 do DACTON, bem como os créditos presumidos da Linha 26 do DACTON referentes ao período.

- O argumento fiscal é no sentido de que os insumos e materiais intermediários que originaram a base de cálculo do crédito não se amoldam ao conceito de insumos e materiais intermediários nos termos do Artigo 3º, inciso II da Lei 10.637/02 e Artigo 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, respectivamente disciplinados pelo Artigo 66 da IN SRF 247/2002 e Artigo 8º da IN SRF 404/2004.

- A fiscalização glosou custos com insumos aplicados e consumidos no diretamente no processo produtivo. Esqueceu-se tratar de pessoa jurídica agroindustrial com processo produtivo iniciado na lavoura e findo na comercialização dos produtos finais, de modo que ficaram sem consideração aspectos relevantes do direito ao Crédito de PIS/COFINS.

I - PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONTRIBUIÇÃO À COFINS E AO PIS. CONTORNOS LEGISLATIVOS.

- A questão controvertida no presente feito, atinente aos créditos de PIS e COFINS NÃO-CUMULATIVOS remonta aos idos 29 de agosto de 2002, ocasião em que, com o intuito de dar início à minirreforma tributária, o Executivo Federal editou a Medida Provisória n. 66/2002, que alterou, entre outras disposições, a forma de apuração da Contribuição ao PIS/PASEP, através da qual se pretendeu acabar com a cumulatividade da cobrança desse tributo.

- Após a publicação inicial da referida Medida Provisória sobrevieram já algumas alterações legislativas infra-legais, quais sejam, em agosto de 2002 a Secretaria da Receita Federal (SRF) editou a IN 209/2002; em 24 de outubro de 2002 foi editada a

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

MP 75/2002, que não foi aprovada pelo Congresso Nacional; em novembro de 2002 foi editada a IN 247/2002 e, por fim, em dezembro de 2002 fora editado o Decreto 4.524/2002, o qual procurava consolidar em documento único as inovações do PIS e da COFINS.

- Finalmente a MP 66/2002 foi convertida na Lei 10.637/2002, em 30 de dezembro de 2002, a qual desde então vem recebendo inúmeras alterações por meio de instrumentos legislativos posteriores. Impende consignar ainda que a MP 66/2002 já contemplava em seu bojo a intenção e a obrigatoriedade de o Poder Executivo encaminhar projeto de lei ao Congresso Nacional versando sobre a não cumulatividade da COFINS nos seguintes termos:

"Art. 11. Até 31 de dezembro de 2003, o Poder Executivo submeterá ao Congresso Nacional projeto de lei tornando não cumulativa a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)."

- E foi o que de fato ocorreu no dia 30 de outubro de 2003, ocasião em que o Executivo Federal, em atenção ao mandamento supra e com o objetivo de antecipar a sonhada reforma tributária, editou a Medida Provisória 135/2003, que foi convertida na Lei 10.833/2003 em 29 de dezembro, a qual alterou, entre outras disposições, a forma de apuração da Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social - (COFINS), tornando este tributo não cumulativo. A Lei 10.833/2003 possui várias alterações posteriores, as quais devem ser consideradas para fins da presente manifestação de inconformidade.

- A Lei 10.833/2003 vem consolidar o tratamento legal dispensado ao PIS/COFINS e, no tocante aos descontos de créditos, assim prescreve:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 412, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

c) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art.

2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)''

- A sistemática não cumulativa do PIS e COFINS prevista na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional visa, justamente, evitar o efeito "cascata" da tributação destas contribuições. No caso das contribuições em exame, estas incidem sobre o faturamento ou receita, diferindo dos moldes do IPI e do ICMS, que incidem sobre uma cadeia econômica e estão ligados ao produto final.

- O PIS e a COFINS, diferentemente do ICMS e do IPI, incidem sobre a receita ou faturamento, de modo que a não-cumulatividade deve ser vista com o objetivo de atenuar a incidência dos efeitos destes tributos sobre a receita ou o faturamento. A Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/02, que originou a Lei n. 10.637/02, faz transparecer a intenção do legislador nesse sentido quando da instituição da sistemática não cumulativa para o PIS, nos seguintes termos:

"A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da Economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado - inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)." Grifamos

No mesmo prumo é a exposição de motivos da Medida Provisória n.

135/03, que originou a Lei n. 10.833/03, senão vejamos:

" O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra." Grifamos.

- De se notar que o objetivo do legislador sempre foi o de conferir ao produtor/fabricante o direito ao abatimento dos valores incidentes nas operações anteriores, inclusive, sem perquirir sobre qual o valor ou alíquota recolhido pela pessoa jurídica vendedora do insumo.

- Na sistemática da cumulatividade tem-se que o imposto cobrado integra o custo da mercadoria e, porque não compensado na operação seguinte, vai produzir incidência sobre o valor da operação futura, na qual se inclui o imposto anteriormente cobrado, ou seja, vai haver a chamada incidência de imposto sobre imposto. É a isto que se chama cumulatividade.

- Noutro prumo, a não-cumulatividade obriga que o tributo, plurifásico, incidente em sucessivas operações, seja apurado somente sobre o valor agregado em cada uma das cadeias produtivas, de modo que o valor a ser recolhido em cada operação seja compensado, parcial ou integralmente, com os valores que tenham incidido nas operações anteriores.

- A não-cumulatividade em questão, portanto, consiste em sistemática de abatimentos de créditos decorrentes da compra de insumos sobre os débitos da contribuição sobre a venda dos produtos, visando afastar os efeitos nocivos da cumulatividade no momento de apuração do montante dos tributos devidos. Ao contrário, a contribuição cumulativa contempla efeito nefasto de fazer incidir sobre a mesma base, repetidas vezes, o tributo.

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

- Do exposto se pode inferir, preliminarmente, que para a realização da não-cumulatividade encerra verdadeira conta corrente de débito e crédito tributário, que, ao término de um ciclo ou de um período, o contribuinte está compelido a comparecer ao Erário e recolher o saldo apresentado na conta, desde que credor em favor do Fisco.

- Portanto, o regime não cumulativo das referidas contribuições não nos parece poder ser restringido, pois os contribuintes têm direito ao crédito das contribuições exigidas anteriormente, como forma de minorar a carga tributária sobre o faturamento, tão prejudicial às empresas que integram a economia formal. Caso contrário, verificaríamos apenas a elevação das alíquotas do tributo pelas Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03.

- Em arremate, reitere-se, se é verdade que foi instituída a cobrança "não cumulativa" dessas contribuições, conforme se depreende da exposição de motivos e da legislação de regência, é igualmente verdade que essa "não-cumulatividade" não pode ser mitigada, sem que se seja observado o seu real objetivo, propósito e finalidade, qual seja:

"estimular a eficiência econômica e ampliar a produção nacional, por meio de um número maior de empresas mais eficientes, corrigindo-se a distorção que induza artificialmente a verticalização das empresas".

- Com o advento da Emenda Constitucional 42/2003, que acrescentou o §12 ao artigo 195 da Constituição Federal, foi dado status constitucional à sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, nos seguintes termos:

"§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas."

Grifamos.

- Nesse prumo, é de se notar que o princípio da não-cumulatividade para as contribuições ao PIS e à COFINS passou a ser um pressuposto Constitucional, cabendo à legislação infraconstitucional definir os setores de atividades econômicas para os quais as contribuições serão não-cumulativas e não houve qualquer permissão constitucional para mitigação de tal princípio.

- Antes da Emenda 42 a observância da não-cumulatividade já encerrava previsão legal a ser observada e, após tal emenda, a observação desse princípio ganha contornos mais relevantes, de modo que a redação constitucional dada pela EC nº 42/03 ao § 12, do art. 195, no tocante ao papel da lei frente à não-cumulatividade das contribuições em comento, é clara e objetiva no sentido de que à lei cabe tão-somente a tarefa de definir os setores de atividade econômica para os quais tal sistemática poderá ser utilizada, como, inclusive, fizeram os Art. 8º, da Lei nº 10.637/02, e 10, da Lei nº 10.833/03, nada mais.

- Logo, quando as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 criaram um sistema de abatimento de créditos denominado sistema não cumulativo, impondo um rol taxativo de créditos a serem aproveitados (art. 3º), não se mostraram adequadas e subsumidas ao comando Constitucional contido no § 12, do art. 195, introduzido pela EC nº 42/03, a partir de 31 de dezembro de 2003, visto extrapolarem seu campo de atuação permitido constitucionalmente.

- Não se faz necessário maiores digressões para se concluir que a não cumulatividade do PIS e da Cofins segue disciplina constitucional própria, diversa daquela destinada ao ICMS e ao IPI, uma vez, que as contribuições sociais em questão incidem sobre receita ou faturamento, realidade que não se confunde com a circulação de bens e serviços pela cadeia econômica.

- De outra banda a não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento é obtida a partir da dedução dos créditos tributários oriundos da aquisição de insumos necessários para a produção do resultado econômico e auferimento da receita. É o modelo de dedução "base sobre base".

- Ante as colocações supra, fica evidenciada a inconstitucionalidade das limitações ao direito de créditos de PIS/COFINS tal como colocado nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, por violação das matrizes constitucionais de competência tributária,

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

extraídas dos Art. 195, I, b e Art. 239, da forma como colocado no Art. 195, § 12, e dos princípios da isonomia tributária e do não-confisco, consagrados nos Artigos 150, II e IV, todos da Constituição Federal.

- Assim, na esteira do entendimento constitucional necessário o reconhecimento do direito de crédito em relação a todas as despesas necessárias à produção do resultado econômico. É o que sustenta Fabiana Del Padre Tomé, nos seguintes termos:

Com suporte nessas premissas, entendemos que, para fins de creditamento de PIS e de COFINS, “insumo” é o conceito correspondente a tudo quanto seja utilizado, empregado ou consumido, direta ou indiretamente, para o desenvolvimento da atividade empresarial, quer seja ela de caráter produtivo, comercial ou de prestação de serviços. Se o objetivo do constituinte derivado, ao inserir o § 12 ao art. 195 do Texto Magno, foi evitar a incidência em cascata das contribuições incidentes sobre a receita, tal desígnio só será alcançado se permitido o crédito relativo a todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa, por estarem compreendidas entre os fatores que possibilitam a obtenção de receitas.

- Em não sendo este o entendimento esposado pelo Nobre Julgador quanto ao conceito de insumos para fins destas contribuições, o que se admite somente para fins de argumentar, é certo que melhor sorte não assiste ao entendimento fiscal, vez que os insumos glosados, diferentemente do fundamentado, são aplicados ao processo produtivo da Defendente, senão vejamos:

II - DAS GLOSAS DE CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

AGROINDÚSTRIAS. PRECEDENTES DO CARF.

- Uma consideração preliminar se faz necessária quanto ao conceito de “insumo”, no que tange às contribuições em comento no presente feito, de acordo com os precedentes do Conselho Administrativo de Recursos do Ministério da Fazenda. É que tal conceito de insumo vem sendo construído e consolidado de acordo com a praxis dos julgamentos que, de forma bastante louvável, tem observado as atividades efetivamente desenvolvidas pelas empresas, especialmente as do Agronegócio, como é a Impugnante.

- Pois bem, desde a edição das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 a jurisprudência administrativa vem se debruçando sobre qual o conceito de “insumos” deveria ser utilizado para fins de apropriação dos créditos de matérias primas ou materiais intermediários no âmbito do PIS/COFINS.

- A doutrina como já anotamos supra pelas palavras de Fabiana Del Padre Tomé sustenta tratar-se de “todas as despesas necessárias” à consecução dos objetivos sociais da empresa. A jurisprudência administrativa iniciou seu entendimento no mesmo sentido, ao acolher a ideia de que o crédito de PIS/COFINS, deveria adotar os critérios dos Artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, por se tratar de legislação mais próxima do âmbito do PIS/COFINS do que a legislação do IPI.

- Nesse sentido é a decisão da 2ª Câmara da Segunda Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cujos excertos pede-se vênia para consignar:

“(…) REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MAQUINAS. O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração do crédito pela não cumulatividade do PIS e COFINS deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta das contribuições em apreço. (...)” (Processo 11020.001952/2006-22, Recurso 369.519 voluntário. ACÓRDÃO 3202-00.226 – 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária. 08/12/2010)

- Isso porque a fiscalização somente adotou o conceito de insumo trazido pela legislação do IPI por ser mais benéfico aos interesses do fisco e não por ser a legislação mais adequada para o caso, vez que o IPI é tributo de materialidade absolutamente diversa do PIS/COFINS. A propósito, anote-se a opinião de Marco Aurélio Greco sobre o assunto:

Fl. 14 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

"Note-se, inicialmente, que as Leis de PIS/COFINS não fazem expressa remissão à legislação do IPI. Vale dizer, não há um dispositivo que, categoricamente, determine que insumo deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto.

Ademais, o regime de créditos existe atrelado à técnica da não-cumulatividade que, em se tratando de PIS/COFINS, não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI."

- A Constituição Federal, ao tratar a não-cumulatividade do IPI apresenta restrições ao crédito tributário típicas daquele tributo, conforme se observa no Artigo 153, parágrafo 3º, inciso II da Constituição Federal, enquanto o Artigo 195, parágrafo 11 da mesma Carta Magna não estabelece o mesmo regramento para o caso do PIS/COFINS daí o norte para que a interpretação das normas referentes a estas contribuições sociais não seja a mesma daquele imposto.

- Em inúmeros outros julgados o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se pronunciou no sentido de que não se deve aplicar a legislação do IPI para interpretar a não-cumulatividade do PIS/COFINS, aduzindo entendimentos no seguinte sentido:

"A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação destas contribuições. No âmbito desse imposto o conceito de insumos restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, já na seara das contribuições houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumos aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições." (Processo 11065.101271/2006-47; Henrique Pinheiro Torres. Presidente da 3ª Seção do CARF)

- O julgado cujo excerto foi transcrito supra é corroborado pelo voto do Conselheiro Julio Cesar Alves Ramos, que categoricamente afasta a legislação do IPI pelas inúmeras incompatibilidades existentes nos institutos jurídicos, veja-se:

"A primeira é mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão "insumos", claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu "serviços", de nenhum modo enquadráveis como material primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de PIS/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada," (Processo 13974.000199/2003-61; Julio Cesar Alves Ramos.)

- Conforme se nota pelos ensinamentos da doutrina e da jurisprudência, devemos rechaçar de plano o conceito de "insumo" restritivo adotado pela fiscalização com base na IN 247/2032 e outras normas infra-legais que não se amoldam à amplitude das leis 10.637 e 10.833, haja vista as inúmeras incompatibilidades acima elencadas.

- Impende consignar, nesse ponto, duas observações rápidas, a uma que instrução normativa não é norma legal e não pode dizer o que a lei não diz, a duas, que o objetivo do legislador com a expressão "inclusive combustíveis e lubrificantes" foi estabelecer

Fl. 15 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

um rol exemplificativo de bens e serviços e não taxativo como quer o fisco. A exposição de motivos da norma, já colacionada supra, é no mesmo sentido e esclarece o objetivo do legislador.

- A legislação básica é bastante simples e deve ser interpretada com base no objetivo do legislador, extraída das exposições de motivos, de modo a dar a maior efetividade ao conceito de não-cumulatividade previsto na Constituição Federal, vez que nesses casos a legislação determina que geram direito a crédito os "insumos" utilizados na fabricação ou produção dos bens e produtos destinados à venda, não estabelecendo, como naqueles tributos paradigmas (ICMS/IPI), que os insumos devem ser consumidos, desgastados e comporem o produto final. Nesse caso, os insumos utilizados no processo produtivo devem compor a base para a apropriação do crédito de PIS/COFINS.

- Especialmente no caso da Requerente, AGROINDÚSTRIA, que encerra atividades de plantio de cana-de-açúcar, passando pelos tratos culturais, aplicação de herbicida e fungicidas, controle de pragas, corte da cana, carregamento da mesma, transporte até a indústria, fabricação de açúcar e etanol e transporte do açúcar para o porto com a finalidade de exportação, razão pela qual todos os insumos efetivamente utilizados durante todo esse processo produtivo devem compor a base de cálculo do crédito.

- A propósito tal entendimento vem sendo reconhecido já pelo CARF, com a observação dos critérios de 'pertinência' e 'essencialidade', conforme se observa em julgado absolutamente idêntico da USINA ALTO ALEGRE S/A, onde os insumos da área agrícola foram reconhecidos, senão vejamos o excerto do acórdão cuja íntegra segue anexa:

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

AGROINDÚSTRIA. FASE AGRÍCOLA. Insumos, para fim de creditamento da contribuição social não cumulativa do PIS/Pasep ou da Cofins, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente. No caso das indústrias do setor sucroalcooleiro, admite-se o creditamento não só dos gastos incorridos na produção direta de açúcar e álcool, mas também no cultivo da cana-de-açúcar que lhes serve de insumo. Recurso Voluntário provido em parte. ...” Grifos nossos - No mesmo sentido já havia precedente da COSAN S/A, exatamente igual, com uma linguagem mais específica ainda esclarecendo adequadamente o conceito de insumo para efeito destas contribuições, veja-se:

DECISÃO PUBLICADA Decisão: Acórdão Numero Decisão: 3402-002.396 Texto da Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, ACORDAM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da terceira seção de julgamento, por unanimidade de votos, em não se conhecer da matéria referente à inclusão dos custos com benfeitorias no cálculo do crédito das contribuições pela falta de interesse recursal.

Na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

1) Admitir como insumos e, por consequência, a inclusão dos custos abaixo relacionados no cálculo do crédito das contribuições devidas na forma das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

1.a) Custos com serviços de transporte de pessoal e de cana-de-açúcar;

1.b) aquisição de camisas, bagaceiras, pares de luvas, flanges, eixos e rodetes;

1.c) aquisição de materiais aplicados na manutenção de tratores, máquinas agrícolas e veículos Chevrolet;

1.d) serviços em motores de máquinas agrícolas, compra de pneus, extintores de incêndio e radiadores;

1.e) serviço de manutenção dos prédios ligados ao tratamento do caldo - manutenção elétrica;

Fl. 16 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

1.f) rebobinamento de motor elétrico, sinalização visual, aquisição de equipamentos de segurança, de parafusos utilizados nos maquinário do setor produtivo, de vedações e de peças de máquinas industriais;

1.g) serviços de manutenção da balança de cana;

1.h) serviços de manutenção da destilaria de álcool manutenção predial em construção civil e de rede elétrica, compra de extintores de incêndio, de materiais de manutenção de bombas, de peças e de acessórios hidráulicos;

2) Admitir a inclusão dos custos com armazenagem no cálculo do crédito a ser descontado das contribuições devidas na forma das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;

3) Determinar a inclusão das receitas financeiras no cálculo do percentual de rateio previsto no § 8º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003; e 4) Determinar a inclusão das despesas com o arrendamento das terras utilizadas no processo produtivo da sociedade do crédito das exações no cálculo dos créditos a serem descontados das contribuições apuradas na forma das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003."

- Repisamos que tal entendimento encontra precedentes semelhantes no seguimento da celulose, onde restou constatado que a autoridade administrativa não possui autorização legal para "seccionar o processo produtivo da empresa agroindustrial" senão vejamos:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção. Isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

As Leis de Regência da não cumulatividade atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados a venda, inexistindo amparo legal para secção do processo produtivo da sociedade empresária agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo da pasta de celulose e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas. (...) (Acórdão nº 3402-002.605 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

No mesmo sentido;

COFINS. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EMPRESA DE CELULOSE.

São passíveis de ressarcimento os créditos de COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado.

No caso da recorrente, as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas (ou produção de madeira) estão vinculadas ao produto exportado (celulose). A produção e a exportação de celulose somente é possível com a utilização de madeira na sua fabricação, sua principal matéria-prima. As despesas incorridas na obtenção de madeira empregada no processo produtivo (produção própria ou aquisição de terceiros) são custos ou despesas de produção a estão, inexoravelmente, vinculados à receita de exportação.

EMPRESA DE CELULOSE. CRÉDITOS RECONHECIDOS.

Tratando-se de uma empresa produtora de celulose, foram reconhecidos créditos com relação aos seguintes insumos:

Fl. 17 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

- 1- Serviços Silviculturais;
- 2- Serviços Florestais Produção;
- 3- Outros Serviços Florestais, exceto os seguintes serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumo:
 - 3.1- Manutenção de vias Permanentes;
 - 3.2- Terraplanagem e Manutenção de Estradas;
 - 3.3- Serviço de Pesquisa/Desenvolvimento/Planejamento/Controle Florestal.
- 4- Despesas com fertilizantes, formicida, Herbicida, Calcário, Vermiculita e outros insumos, e os respectivos fretes, combustíveis e lubrificantes, utilizados na produção de madeira usada como matéria-prima na fabricação de pasta de celulose;
- 5- Serviços industriais, ou seja, as despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos industriais (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado;
- 6- Despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos agrícolas (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

Recurso Especial do Procurador Negado" (Acórdão da CSRF nº 9303-003.069 –3ª Turma)

- Como se pode observar, pelo quanto consolidado na jurisprudência administrativa, é que o conceito de insumo utilizado pelo Auditor Fiscal é diametralmente oposto ao utilizado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, razão pela qual as glosas apresentadas não se sustentam e devem ser revertidas.

Material Intermediário-Serviço de Manutenção.

- O despacho decisório não indica adequadamente a fundamentação da glosa, razão pela qual fica prejudicado sobremaneira o direito de defesa da Requerente, entretanto, passemos à impugnação de eventual fundamento que tenha ocorrido ao I. Fiscal de Rendas nos seguintes termos:

- É importante destacar, desde logo, que a apreciação fiscal aos créditos de PIS/COFINS está intimamente ligada ao conceito de insumo atribuído ao ICMS e ao IPI, o que não se aplica ao caso em tela como sobejamente comprovado supra, vez que, nesse caso, o mandamento legal é expresso em estabelecer que geram direito a crédito os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

- A fiscalização recorre à IN 247/2002, para sustentar que da leitura de tal dispositivo legal, além de combustíveis e lubrificantes, expressamente previstos na tal norma, não são quaisquer bens ou serviços que se amoldam ao conceito de insumo.

- Impende consignar, nesse ponto, duas observações rápidas, a uma que instrução normativa não é norma legal, a duas, que o objetivo do legislador com a expressão "inclusive combustíveis e lubrificantes" foi estabelecer um rol exemplificativo de bens e serviços e não taxativo como quer o fisco. A exposição de motivos da norma é no mesmo sentido.

- Ademais, se assim não fosse, a norma estaria eivada de inconstitucionalidade, vez que o Supremo Tribunal Federal vem decidindo incansavelmente que a lei não pode alterar conceitos para fins tributários, tudo com base na Constituição Federal e no próprio Código Tributário Nacional.

- A legislação básica é bastante simples e deve ser interpretada com base no objetivo do legislador, extraído das exposições de motivos, de modo a dar a maior efetividade ao conceito de não-cumulatmdadc previsto na Constituição Federal, vez que nesses casos a legislação determina que geram direito a crédito os insumos utilizados na fabricação ou produção dos bens e produtos destinados à venda, não estabelecendo, como naqueles

Fl. 18 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

tributos paradigmas (ICMS/IPI), que os insumos devem ser consumidos, desgastados e comporem o produto final. Nesse caso, os insumos utilizados no processo produtivo devem compor a base para a apropriação do crédito de PIS/COFINS.

- Especialmente no caso da Defendente, em que a empresa encerra atividades que vão do plantio de cana-de-açúcar, passando pela fabricação de açúcar e sua exportação as glosas levadas a efeito pela fiscalização se mostram insubsistentes já que deixa de considerar insumos efetivamente utilizados durante todo esse processo produtivo.

- Em apertada síntese o processo produtivo da Defendente se inicia no preparo de solo para plantio da cana, efetivação do plantio desta, tratamentos culturais, corte da cana, carregamento, transporte, moagem, fabricação de açúcar e, por fim, comercialização dos produtos e exportação.

- Durante todo esse processo produtivo são consumidos inúmeros insumos dentre os quais aqueles glosados indevidamente pela fiscalização, senão vejamos, por amostragem, que pneus, câmaras de ar, peças para trator, peças para caminhões, peças para máquinas agrícolas são utilizados em tratores, caminhões e máquinas que plantam, colhem e transportam a cana até a moenda industrial fazendo parte do processo de produção.

- É equivocado o entendimento fiscal de que os gastos com a colheita e transporte da cana constituem procedimentos anteriores ao processo industrial, já que o contrato social da Defendente estabelece como objetivo da sociedade também a produção de cana-de-açúcar.

- Ante o exposto, de se notar que a fiscalização desconsidera parte do processo industrial da Defendente que se inicia na produção da cana a ser manufaturada, a qual demanda grande quantidade de insumos e equipamentos para sua produção, corte, carregamento, transporte e outros. Assim, totalmente distorcido o conceito de insumo utilizado pela fiscalização em face ao processo industrial da Defendente.

Material Intermediário-Serviço de Manutenção Industrial.

- O mesmo entendimento exposto no tópico anterior aplica-se ao presente e, inclusive, com maior ênfase, vez que os créditos glosados pela fiscalização no processo industrial da Defendente são indispensáveis para que ocorra a produção contínua do produto e para evitar o sucateamento do parque industrial.

- No decorrer do processo produtivo são consumidos inúmeros insumos dentre os quais aqueles glosados indevidamente pela fiscalização, tais como, serviços de reparação de equipamentos, manutenção na moenda e outros, todos são equipamentos e serviços utilizados no processo produtivo, de modo que sem estes insumos o processo não decorre sem prejuízos para a Defendente.

- A falta destes insumos inviabilizaria, em pouco tempo, a continuidade empresarial, vez que levaria ao sucateamento do parque industrial e, portanto, não permitiria a produção e comercialização dos produtos a que se destina a Defendente.

- É realmente bastante complexo o entendimento fiscal sobre a norma legal, isso considerando a exposição de motivos, as determinações constitucionais para acabar com a incidência em cascata, vez que ao adotar entendimentos restritivos da norma recai sobre a incidência em cascata e que é aplicável sobre a receita da pessoa jurídica em procedimento totalmente canhestro.

- Ante o exposto supra e o mais que dos autos consta é certo que os serviços da linha 03, a energia elétrica da linha 04, as despesas com aluguéis de máquinas da linha 06, despesas de armazenagem da linha 7, bem como do ativo imobilizado constante da linha 10, todos da DICON, são legítimos e devem ser feitos pela integralidade lançada, haja vista a empresa ter adotado regularmente a contabilidade de custo integrada.

- Uma observação importante sobre o ativo imobilizado é que o auditor fiscal sustenta, à revelia da lei, que os ativos que dão direito a créditos são somente máquinas e equipamentos, devendo ser excluídos VEÍCULOS, MOTOS, MICRO ÔNIBUS, CAMINHÕES e etc.

Fl. 19 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

- Na linha de raciocínio de que os bens não foram utilizados diretamente na fabricação de açúcar e etanol glosam também as despesas com tratores, colheitadeira de cana, plantadoras de cana, enfim, como pode uma usina trabalhar sem estes equipamentos.

SÃO ESSENCIAIS E PERTINENTES ao seu processo produtivo.

- Por estas razões devem ser revertidas as glosas.

Do Método de Apuração dos Créditos.

- A fiscalização, ao arrempio da lei, desconsiderou o método de apropriação dos créditos elaborados pelo contribuinte e optou pelo meio mais oneroso para quem paga o imposto e que lhe era mais benéfico, sob o argumento de que todos os custos da cana-de-açúcar, seu processamento, extração de caldo, suporte industrial e outros são apropriados para o produto açúcar. Os razões contábeis não permitem identificar quais os produtos, insumos ou fornecedores dos custos apropriados, bem como há razões contábeis em que as notas fiscais e fornecedores não constam dos livros auxiliares de PIS/COFINS.

- Ora, antes de impugnarmos a decisão teratológica da fiscalização, para não cometermos equívocos, devemos analisar o que a lei diz e, nesse ponto, temos o Artigo 3º da Lei 10.833/2003, que em seus parágrafos 7º e 8º assim estabelecem:

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.

- Conforme se nota a legislação é de clareza ofuscante no tocante ao direito do contribuinte, em caso de processo produtivo ser submetido parcialmente ao sistema cumulativo e outra parte ao sistema não-cumulativo, optar pela apuração através do custo integrado ou pela proporcionalidade da receita.

- A argumentação fiscal é insubsistente e ilegal para desconsiderar todo o processo de apuração dos créditos adotados pela empresa, de modo que serão rebatidos especificamente os quatro argumentos superficiais lançados pela fiscalização.

- Primeiro a fiscalização sustenta que todos os custos referentes à cana, processo de extração de caldo, e suporte da produção industrial são destinados ao açúcar, sendo que os únicos custos que foram apropriados para a produção de álcool foram os referentes à fábrica de álcool e depósito de álcool.

- Ora, mas é exatamente isso, o sistema de custo integrado serve exatamente para separar os custos destinados à fabricação do açúcar, do álcool e etc, de modo que os insumos destinados a cada processo sejam efetivamente direcionados aos seus respectivos centros através das requisições contábeis.

- Todo o volume de cana, o processo de extração do caldo e o suporte industrial, são exatamente custos da fabricação de açúcar, vez que cem por cento do caldo resultante

Fl. 20 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

desse processo é destinado à fábrica de açúcar para produção do VHP que é exportado e submetido à incidência não cumulativa do imposto.

- Para melhor demonstrar, anexamos trabalho técnico, vez que a fiscalização sequer se dispôs a conhecer o processo industrial de manufatura da cana e fabricação do açúcar, no qual fica evidenciado o fluxograma industrial com o caminho percorrido pelo caldo que é destinado à fábrica de açúcar, sendo que para a fábrica de álcool somente é encaminhado o "mel final" que resulta do processo de fabricação de açúcar o qual vai juntamente com seu respectivo custo de resíduo industrial.

- Como se nota, o próprio relato fiscal reconhece que os custos da fábrica de álcool e do depósito de álcool foram adequadamente excluídos da sistemática de apuração dos créditos pelo custo integrado, assim, não há outros custos a serem apropriados senão estes da fábrica de álcool e do depósito de álcool, vez que os demais são da produção de açúcar, bastando verificar o fluxograma do processo de fabricação de açúcar e do álcool que anexamos ao presente.

- Argumenta que toda a cana foi apropriada no processo de fabricação do açúcar, independente se dela foi elaborado álcool, entretanto, não houve fabricação de álcool direto da cana, já que as condições de mercado levaram as destilarias a tornarem-se usinas e, nesse processo, enfatizarem a produção de açúcar por ser economicamente mais rentável.

- O segundo argumento fiscal é no sentido de que os razões não permitem identificar quais são os produtos, insumos ou fornecedores dos custos apropriados, pois só informam o número da requisição do material, ora, e qual a ilegalidade ou irregularidade existente em tal procedimento.

- Há trinta anos a Defendente adota tal procedimento de escrituração haja vista ser o mais eficiente do ponto de vista de controle de insumos em estoque, jamais sendo questionado por esta fiscalização que acompanha o processo da Defendente há vários anos.

- Tal procedimento é reconhecido e adotado como parte integrante das melhores práticas de escrituração contábil, sendo que a abertura das requisições e apresentação das notas foram feitas e à fiscalização, nesse mesmo processo, foi permitida a apuração de todos os insumos e fornecedores, o que, inclusive, deu margem à discussão sobre o conceito de insumo lançado pela fiscalização, ainda que de forma equivocada. Portanto, mais um argumento totalmente desconexo à legislação de regência, bem como à Constituição Federal.

- Aduz, por último, a fiscalização que há razões apresentados e informados, cujos produtos, notas fiscais e fornecedores relacionados não constam nos Livros Auxiliares, nem nas planilhas com a descrição dos insumos informados, ora, é basicamente a mesma situação do argumento anterior.

- Estes livros auxiliares não são livros obrigatórios não possuem regramento específico para seu preenchimento de modo que a Defendente adota os procedimentos que melhor atendam seu gerenciamento e coloca a disposição do fisco toda e qualquer informação e documento sobre o assunto.

- Nesse prumo, inverossímil e capciosa a argumentação fiscal no sentido de que pelo RAZÃO não foi possível identificar se os custos informados foram vinculados somente à receita não-cumulativa, daí a razão pela qual houve por bem desconsiderar o custo integrado da Defendente e arbitrar pela receita vinculada ao processo cumulativo e não cumulativo.

- Inexistem, pois, custos comuns que são apropriados somente para a parte da produção não-cumulativa, vez que o trabalho pericial anexo demonstra com bastante clareza e simplicidade o processo de fabricação do açúcar e o de fabricação do álcool, sendo ambos independentes e partindo de pontos totalmente distintos.

- É um desperdício, nos dias de hoje, encaminhar caldo diretamente para uma destilaria, vez que todo o açúcar da cana teria que ser consumido pela fermentação durante o

Fl. 21 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

processo de fabricação do álcool, assim, verifica-se que o início do processo de fabricação de álcool é o 'mel pobre' resultante como resíduo industrial do processo de fabricação do açúcar o qual possui seu custo que é efetivamente considerado.

- Como bem elucidou o trabalho pericial anexo, o processo industrial da Usina é bastante eficiente no direcionamento de seus resíduos industriais, vez que a vinhaça é utilizada como adubo, a torta de filtro também, o bagaço é utilizado como combustível para caldeira e vendido com a mesma finalidade, o 'mel final' pode ser utilizado para a fabricação de álcool, alimentação animal, ou outras finalidades agropastoris.

- Portanto, o entendimento fiscal é equivocado porque desprovido de conhecimento técnico adequado a reconhecer os produtos e subprodutos de um processo industrial como o da Defendente, assim, evidenciado fica pelo trabalho pericial que o processo industrial é bastante simples e permite a identificação adequada e separada de todos os custos e insumos necessários para cada proceito produtivo, seja para o açúcar, seja para o álcool.

- Assim, deve ser respeitado o sistema de custo integrado existente e mantido pela Defendente, vez que não houve qualquer omissão de informação, nem embaraço à fiscalização, que obteve acesso a todos os documentos atinentes aos créditos e somente desconsiderou o custo integrado por estar tentando buscar melhor condição para a glosa de todos os créditos da pessoa jurídica.

Da Energia Elétrica.

- A fiscalização, baseando-se na desconsideração do sistema de apuração de crédito pelo custo integrado, ilegalmente feita pelo fisco, ao qual a Defendente regularmente aderiu por permissão legal expressamente consignada na lei determinou que a apuração do crédito sobre a energia fosse feita com base na proporcionalidade da receita do mês.

- Reitere-se, nesse tópico, todo o argumentado sobre a legitimidade da sistemática de apuração do crédito adotada pela Defendente, através da qual é permitido ao fisco o conhecimento integral sobre a origem e aplicação de toda a energia elétrica consumida no processo produtivo.

- Com a contabilidade de custo integrada resta evidente que a Defendente somente indicou na DACON a energia elétrica consumida no processo de fabricação de açúcar, que constitui a maior parte das receitas não cumulativas do PIS/COFINS consumidas no processo produtivo.

- Fica, portanto, impugnada a forma de apuração adotada pelo fisco, vez que destoante daquela adotada pelo contribuinte, provocando prejuízo relevante a este, de modo a glosar créditos legítimos e escorregados da Defendente que, em seus registros contábeis, sempre evidenciou adequadamente o volume de energia gasto em cada fase do processo.

Despesas com Aluguéis de Máquinas e Equipamentos.

- Nesse tópico, todo o argumentado sobre a legitimidade da sistemática de apuração do crédito adotada pela Defendente é aplicável, de modo que o direito aos créditos tributários ora controvertidos surge expressamente nos termos em que estão previstos na lei e de fato demonstrada na contabilidade da Defendente.

- As despesas com Aluguel de máquinas e equipamentos constam expressamente da lei como direito de crédito, de modo que o parecer fiscal desconsidera parte, sustentando proporcionalidade com a receita de exportação, o que se mostra absurdo, já que o crédito é feito por sistema de custo integrado, na forma alternativa prevista em lei.

- Dessse modo, pela manutenção da integralidade dos créditos tributários decorrentes das operações de pagamento de aluguel de máquinas e equipamentos, tal como previsto em lei e efetivamente realizado pela Requerente.

CRÉDITO PRESUMIDO. FRETE PAGO A PESSOA FÍSICA.

RATEIO PROPORCIONAL.

Fl. 22 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

- A fiscalização sustenta em seu parecer que o contribuinte apropriou crédito presumido sobre fretes pagos a pessoas físicas e ainda o fez sem respeitar a proporcionalidade da receita de exportação, o que não procede, senão vejamos.
- O direito ao crédito presumido constante da lei novamente o Auditor fiscal esbarra na proporcionalidade da contabilidade de custos integrada e, por entender não estar adequada desconsiderou sem qualquer fundamento, razão pela qual deve ser restabelecida, por constituir direito líquido e certo do contribuinte.
- No caso do frete pago à pessoa física o mesmo compõe a base de cálculo do crédito presumido, exatamente por se tratar de crédito presumido, ou seja, a legislação concedeu um crédito fictício sobre os custos e não sobre os insumos tributados. Não estamos falando de crédito básico aqui, mas sim de crédito presumido.
- Ante o exposto, deve sim compor a base do crédito presumido os fretes pagos a pessoas físicas, vez que são custos embutidos no produto exportado cuja recuperação a legislação concedeu ao contribuinte como incentivo.

DO AUTO DE INFRAÇÃO DE PIS/COFINS.

- Os autos de infração contemplam, além das glosas sobejamente impugnadas supra, acusação de infração por falta de recolhimento de PIS/COFINS, nos meses de 08/2011 a 12/2011, os quais foram lançados com multa de ofício de 75%, juros pela taxa Selic, em absoluto desacordo com a legislação de regência.
- Explicando melhor, o próprio fiscal declara em seu auto de infração que o valor de PIS/COFINS autuado refere-se ao saldo a descoberto das contribuições após o lançamento das glosas decorrentes da análise dos pedidos de compensação.
- Ora, a acusação fiscal está equivocada, não se trata de lançamento de ofício. A própria contribuinte lançou e recolheu o tributo por compensação, a glosa do crédito somente pode gerar multa de mora, caso seja confirmada ao final do presente processo, nada mais.
- O procedimento fiscal é teratológico vez que lançou as glosas, restaram saldos a descoberto na DCTF, os quais o próprio fiscal baixou para ensejar o lançamento de ofício. Procedimento fiscal absolutamente canhestro e incompatível com a legislação.
- As compensações foram feitas ao tempo oportuno e os débitos objeto da compensação, por força de lei, mostram-se extintos, nos termos do Art. 156, II do Código Tributário Nacional, sob condição resolutiva, desde o momento da compensação.
- Neste caso, no entanto, a discussão cinge-se ao lançamento de ofício do tributo pelo fiscal, após ter sido declarado e recolhido por compensação pelo contribuinte, isso é impossível. Primeiro porque o contribuinte tem direito à garantia individual ao devido processo legal, nos exatos termos do que dispõe a Constituição da República Federativa do Brasil em uma de suas cláusulas pétreas:
“TÍTULO II Dos Direitos e Garantias Fundamentais CAPÍTULO I DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;”
Grifamos.
- Ante a envergadura do mandamento Constitucional, de se considerar o respeito que deve ser dado ao direito contemplado, inclusive alçado à condição de Cláusula Pétrea em nosso ordenamento jurídico.
- É certo que o direito ao devido processo legal administrativo, deve ser regulado pela legislação pertinente, e foi exatamente do que cuidou o Decreto 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal e dá outras providências, e fora devidamente recepcionado por nossa Carta Magna à condição de Lei Ordinária.

Fl. 23 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

- Os Recursos Voluntários ordinariamente possuem efeito suspensivo, conforme preceito cogente do Decreto supra mencionado, cujo artigo específico pedimos a devida vênua para trazermos à colação, nos seguintes termos: "Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão." Grifamos.

- No caso específico do presente feito, devemos considerar que o processo administrativo originou-se de pedido de Ressarcimento e Compensação de créditos tributários, os quais são regulados especificamente pela Lei 9.430/96, a qual, no entanto, remete ao procedimento do Decreto 70.235/1972, já atribuindo efeito suspensivo aos débitos vinculados aos processos de ressarcimento e compensação pendentes de julgamento, vejamos o cenário legislativo pertinente.

- Nesse diapasão, a Lei 9.430/96, é taxativa e de clareza brilhante, conforme os seguintes mandamentos:

" Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002) (...)

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (...)

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

(Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadrar-se-ão no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

- Ora, a lei garante ao contribuinte o direito ao pedido de ressarcimento, o qual fora glosado parcialmente, conforme documentos anexos, a mesma lei prevê a manifestação de inconformidade e o recurso voluntário, dizendo expressamente que ambos suspendem a exigibilidade do débito tributário compensado.

- Estando a hipótese enquadrada expressamente no Inciso III do Artigo 151 do Código Tributário Nacional, conforme se nota na redação da segunda parte do § 11 do Artigo 74 da lei 9.430/96, colacionado supra, razão pela qual se mostra absolutamente descabido o lançamento de ofício nesse momento.

- Da mesma forma não cabe a multa isolada prevista no parágrafo 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, referente à compensação indevida, cuja redação é a seguinte: § 17.

Fl. 24 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu Repercussão Geral da imposição de multa de ofício pelo indeferimento de pedidos de ressarcimento ou compensação perante a Fazenda Nacional, assim:

CONSTITUCIONAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

INDEFERIMENTO DE PEDIDOS DE RESSARCIMENTO, RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. MULTAS. INCIDÊNCIA EX LEGE.

SUPOSTO CONFLITO COM O ART. 5º, XXXIV. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

I - A matéria constitucional versada neste recurso consiste na análise da constitucionalidade dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, com redação dada pelo art. 62 da Lei 12.249/2010.

II - Questão constitucional que ultrapassa os limites subjetivos ad causa, por possuir relevância econômica e jurídica.

III - Repercussão geral reconhecida. (RE 796.939, de 29 de maio de 2014).

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região Fiscal decidiu pela não aplicação da multa por compensação indevida do parágrafo 17 do art. 74 da Lei n. 9.430/96, nos casos em que não há evidência de que o contribuinte tenha agido de má-fé. O referido Tribunal entendeu que essa penalidade conflita com o disposto no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea "a" da Constituição Federal, uma vez que tendem a inibir a iniciativa dos contribuintes de buscarem junto ao Fisco a cobrança de valores indevidamente recolhidos, afrontando também o princípio da proporcionalidade. (TRF-4 - AMS 5000440-46.2012.4.04.7111).

No mesmo sentido é o TRF da 3ª Região em São Paulo, vejamos:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. INTERESSE DE AGIR PRESENTE. AFASTAMENTO DA SENTENÇA TERMINATIVA.

APUCAÇÃO ANALÓGICA DO ART. 515, § 3º DO CPC/73. INCIDÊNCIA DA MULTA ISOLADA PREVISTA PELO SIMPLES INDEFERIMENTO DE DCOMP. IMPOSSIBILIDADE SE NÃO ESTIVER CONFIGURADA MÁ-FÉ OU ILICITUDE DA PARTE DO CONTRIBUINTE PETICIONÁRIO. 1. Deve-se recordar que o recurso é regido pela lei processual vigente ao tempo da publicação da decisão recorrida. Aplica-se, na singularidade do caso, o Código de Processo Civil de 1973. 2. Afasta-se a incidência da Súmula 266/STF se o objeto do mandamus refere-se aos efeitos concretos decorrentes da lei ou ao risco de existência de lesão. 3. Esta Sexta Turma já teve oportunidade de decidir sobre o tema, afastando a aplicação da multa então previsla nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/96, instituída pela Lei 12.249/10, quando incidentes sobre o mero indeferimento da declaração de compensação, ausente a má-fé do contribuinte, de forma a preservar o exercício de seu direito de petição, consubstanciado no caput do referido artigo. 4. Com efeito, ausente qualquer irregularidade ou indício de má-fé quanto à compensação de créditos tributários federais por sua própria iniciativa, não pode o contribuinte ser penalizado pelo mero indeferimento de sua declaração, ante a total desproporcionalidade da medida - assumindo feição confiscatória -, e o efeito de restringir despropositadamente o exercício de um direito previsto na própria Lei 9.430/94.

5. Recurso provido para afastar a extinção do mandamus, e concessão parcial do writ na forma do § 3º do art. 515 do CPC/73. (TRF-3 - AMS:

00058293020114036119 SP 0005829-30.2011.4.03.6119. Relator
DESEMBARGADOR FEDERAL JOHONSOM DI SALVO, Data de julgamento:

07/04/2016, SEXTA TURMA. Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1
DATA:19/04/2016)

Fl. 25 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

- Essa sucessão de decisões que limitam penalidades tributárias evidencia o repúdio dos Tribunais ao uso abusivo e indiscriminado pelas autoridades fiscais de multas com valores exorbitantes. Resta evidenciado, portanto, que as penalidades automáticas decorrentes do simples direito de petição devem ser afastadas por violação direta à lei e à Constituição Federal.

III - DOS PEDIDOS.

- Por todo o exposto no decorrer da presente, e o mais que dos autos consta, Requer se drene Vossa Senhoria, a receber esta, com os documentos inclusos, processando-a, no efeito suspensivo, vinculando ao presente o pedido de ressarcimento/compensação a que pertinente, conforme Artigo 151, III do CTN, para que, ao final, sejam acolhidos os argumentos e considerados integralmente legais os pedidos delineados pela defendente, vez que todo o procedimento encontra-se inteiramente de acordo com as leis 10.637/2002 e 10.833/2003, reconhecendo-se os direitos creditórios na íntegra, vez que levados a efeitos sobre insumos efetivamente aplicados no processo produtivo de fabricação de açúcar, etanol e energia, haja vista se tratarem de matéria-prima básica, produtos intermediários indispensáveis à consecução do objetivo social da defendente, sem desconsiderar seu processo produtivo integral que se inicia na lavoura e termina na comercialização do produto, de modo que se torne definitiva a compensação levada a efeito, após a análise de todos os pontos levantados no decorrer da presente, e julgando-se inteiramente procedente a presente MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE e IMPUGNAÇÃO dos AUTOS DE INFRAÇÃO absolutamente canhestros produzidos pelo Auditor Fiscal.

- Requer seja afastada a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento),

haja vista que o tributo foi pago mediante compensação e devidamente declarado em DCTF e, conforme a melhor interpretação da norma, ninguém poderá ser punido automaticamente pelo simples fato de exercer seu direito de petição perante a fazenda pública é o que sobejamente demonstrado supra.

- Nessa linha, protesta-se pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, em especial pela designação de perícia técnica para definição do processo produtivo da Defendente.

- Requer ainda a conversão do julgamento em diligência para que o I.

Fiscal possa descrever adequadamente o processo produtivo completo da Requerente, USINA desde a fase agrícola até a industrial, sendo que, ao final, deve ser feita a aplicação do direito à realidade fática, cancelando as glosas realizadas, com as justificativas apresentadas no decorrer da presente, por ser medida de direito e da mais lúdima JUSTIÇA.

É o relatório.”

A ementa do acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/08/2011 a 31/12/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

PROVA. JUNTADA POSTERIOR.

A prova documental deverá ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que

Fl. 26 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

a interessada demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/08/2011 a 31/12/2011

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.

INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos da COFINS não-cumulativa, 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 A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.

DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO. Apenas as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, isto é, diretamente ligados ao processo produtivo da empresa podem gerar despesas de depreciação que dão direito ao creditamento na apuração do PIS e da Cofins.

DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS COMUNS VINCULADOS A RECEITAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA E EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. NECESSIDADE.

No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência não-cumulativa e receitas comuns, não havendo sistema contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessário se faz a apropriação por meio de rateio proporcional, nos termos do disposto no § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS. FRETE.

PESSOA FÍSICA O crédito presumido aplica-se aos bens utilizados como insumo na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, adquiridos de pessoa física. Portanto, não se aplica ao frete adquirido de pessoa física, já que frete não é insumo.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/08/2011 a 31/12/2011

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. 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.

Fl. 27 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

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

Apenas as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, isto é, diretamente ligados ao processo produtivo da empresa podem gerar despesas de depreciação que dão direito ao creditamento na apuração do PIS e da Cofins.

DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS COMUNS VINCULADOS A RECEITAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA E EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. NECESSIDADE.

No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência não-cumulativa e receitas comuns, não havendo sistema contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessário se faz a apropriação por meio de rateio proporcional, nos termos do disposto no § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS. FRETE.

PESSOA FÍSICA O crédito presumido aplica-se aos bens utilizados como insumo na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, adquiridos de pessoa física. Portanto, não se aplica ao frete adquirido de pessoa física, já que frete não é insumo.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS.

A falta ou insuficiência de recolhimento do PIS constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Impugnação e esclareceu pontos levantados na decisão da delegacia, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

É o relatório.

Voto.

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

Conforme a legislação, o Direito Tributário, os precedentes, as provas, os fatos, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta Resolução.

Por conter matéria desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Da análise do processo, verifica-se que o cerne da lide envolve a matéria do aproveitamento de crédito sobre as os valores gastos nas aquisições de insumos necessários à realização das atividades da empresa, na apuração das contribuições PIS e COFINS não cumulativas, matéria recorrente nesta seção de julgamento.

Fl. 28 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

De forma majoritária, este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Dicotomia que retrata a presente lide administrativa.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento da matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, além de identificar em qual momento e fase do processo produtivo eles estão vinculados, situação que não ocorreu até o presente momento.

O Resp 1.221.170, julgado no STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou o entendimento majoritário deste Conselho e tem aplicação obrigatória, conforme Art. 62 do Regimento Interno.

No presente caso em concreto, tanto a autoridade de origem quanto a turma julgadora *a quo* analisaram os dispêndios com base no conceito mais restrito de insumo.

Como consequência da premissa utilizada, o conceito mais restrito de insumo, os autos não amadureceram para o devido julgamento, com base no consagrado conceito intermediário.

Os diversos dispêndios, com serviços por exemplo, foram apontados pelo contribuinte e algumas explicações sobre suas relevâncias e essencialidades foram realizadas, contudo, a larga jurisprudência deste Conselho e a própria Receita Federal, após consolidar o Parecer Normativo Cosit n.º 5, avançaram muito nos critérios de análise a respeito da possibilidade de aproveitamento de créditos de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios nas aquisições de insumos.

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

Inclusive, esta turma de julgamento converteu em diligência casos semelhantes de outro contribuinte, conforme as Resoluções de n.º 3201-002.285, 3201-002.277 e 3201-002.281, a título de exemplo.

E, para o mesmo contribuinte dos presentes autos, em casos semelhantes, conforme consubstanciado no Acórdão Paradigma n.º 3301001.048 e demais Acórdãos integrantes do lote de casos repetitivos (Acórdão n.º 3301001.037, por exemplo), a 1.ª Turma, da 3.ª Câmara, converteu o julgamento em diligência com o mesmo objetivo, nos seguintes moldes:

“Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

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

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

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

As glosas são analisadas a seguir.

Fl. 29 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

Bens utilizados como insumos 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 de notas fiscais, 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 a despesas com manutenção de veículos, caminhões, ônibus, pneus, máquinas agrícolas, recauchutagem e aquisição de pneus etc. e despesas diversas.

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

Descreve seu processo produtivo de forma sucinta:

Em apertada síntese o processo produtivo da Recorrente se inicia no preparo de solo para plantio da cana, efetivação do plantio desta, tratamentos culturais, corte da cana, carregamento, transporte, moagem, fabricação de açúcar e, por fim, comercialização dos produtos e exportação.

Durante todo esse processo produtivo são consumidos inúmeros insumos dentre os quais aqueles glosados indevidamente pela fiscalização, senão vejamos, por amostragem, que pneus, câmaras de ar, peças para trator, peças para caminhões, peças para máquinas agrícolas são utilizados em tratores, caminhões e máquinas que plantam, colhem e transportam a cana até a moenda industrial fazendo parte do processo de produção.

É equivocado o entendimento fiscal de que os gastos com a colheita e transporte da cana constituem procedimentos anteriores ao processo industrial, já que o contrato social da Recorrente estabelece como objetivo da sociedade também a produção de cana de açúcar.

Ante o exposto, de se notar que a fiscalização desconsidera parte do processo industrial da Recorrente que se inicia na produção da cana a ser manufaturada, a qual demanda grande quantidade de insumos e equipamentos para sua produção, corte, carregamento, transporte e outros.

a.2) Material Intermediário - Serviço de Manutenção Industrial A fiscalização afirmou que tal rubrica refere-se a produtos e serviços consumidos no processo produtivo industrial, tais como partes e peças de máquinas, serviços de reparo em maquinário etc.

No entanto, dentre eles, a fiscalização encontrou alguns gastos com bens que não teriam sido diretamente consumidos na fabricação dos bens destinados à venda e que, portanto, não se enquadrariam no conceito de insumos. Para tanto, cita os gastos com construção civil, serviços e peças para veículos, tratores, máquinas agrícolas, etc.

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 reparação de equipamentos, manutenção na moenda e outros, todos são equipamentos e serviços utilizados no processo produtivo, de modo que, sem estes insumos o processo não decorre sem prejuízos para a Recorrente.

Fl. 30 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

a.3) Frete A fiscalização glosou as despesas com fretes referentes a transporte de pessoas, por não se enquadrarem no disposto no art. 3º, §3º, da Lei nº 10.833/2003. Aduz também que os fretes teriam sido pagos a pessoas físicas.

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

Base de cálculo dos créditos a descontar relativos a bens do ativo imobilizado Relatou a fiscalização que o contribuinte apresentou, em meio magnético, planilha contendo a discriminação, mês a mês, dos bens de seu ativo imobilizado, respectivos valores e datas de aquisição, que serviram para apuração mensal das bases de cálculo dos créditos.

Conforme tal planilha, a base de cálculo dos créditos foi apurada com base nos valores correspondentes a 1/48 ou 1/24 do valor de aquisição do bem.

Então, a autoridade fiscal constatou que o contribuinte incluiu na base de cálculo dos créditos referentes a bens do ativo imobilizado:

- 1/24 de valores de aquisição de bens adquiridos antes de 01/10/2004, contrariando o art. 2º, §2º da Lei nº 11.051/04; - 1/48 de valores referentes a bens adquiridos antes de 01/05/2004, e valores referentes a bens diferentes de máquinas e equipamentos (edificações, veículos, motos, microônibus, caminhões, etc.), contrariando o art. 31 da Lei nº 10.865/04 e o art. 3º, §14, da Lei nº 10.833/03; - bens que não foram utilizados exclusivamente no processo industrial, tais como: rádio motorola, computadores de bordo, tratores, lavador de veículos, replantador de cana, colheitadeira de cana, etc., contrariando o disposto no art. 3º; VI, e §1º, II, da Lei nº 10.837/2002, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003, e art. 2º da Lei 11.051/2004.

Diante disso, ficou consignado os motivos das glosas, bem como que a maior parte delas se deu em função da exclusão de bens cujas datas de aquisição não estão compreendidas no período permitido pela legislação.

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.

Há 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.

Controvérsia em relação ao conceito de insumo e delimitação do processo produtivo da empresa Um dos pontos controvertidos nestes autos é o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não-cumulativa das contribuições.

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

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

Assim, na definição de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda, foram enquadrados como insumos pelas citadas Instruções Normativas da Receita Federal, as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o

Fl. 31 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação de produtos.

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

Esta 1ª Turma de Julgamento adota a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS, 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 ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”: a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”: b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”. A atividade desenvolvida pela Recorrente é o plantio de cana-de-açúcar e sua industrialização para produção de açúcar e álcool, de modo que suas atividades se estendem desde a lavoura até a comercialização de seus produtos, o que, em tese, pode envolver que as despesas incorridas e ora pleiteadas sejam de fato insumos.

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

Fl. 32 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

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

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

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

CONCLUSÃO

Pelo exposto acima, voto pela conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem:

(i) intime a Recorrente para trazer aos autos, em 60 dias, prorrogáveis uma vez por igual período:

a) Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, para o produto AÇÚCAR, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo; b) Indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos; c) Apontar e descrever o uso de bens do ativo imobilizado no processo de produção que foram glosados, especificando-os; d) Apresente a segregação entre os fretes: 1- venda; 2- compra de insumos e 3-intercompany, indicando as respectivas notas fiscais que foram glosadas; e) Esclarecer se, para o período em análise, a cana de açúcar foi adquirida na integralidade de terceiros/pessoas jurídicas.

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

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

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

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora”

O presente processo também trata das mesmas matérias: conceito de insumo, delimitação do processo produtivo e atividade econômica da empresa, base de cálculo dos crédito aproveitados nas aquisições de bens do ativo imobilizado, frete de transporte de pessoas e pagos à pessoas físicas, materiais intermediários, serviços de manutenções industriais, bens utilizados como insumos e rateio proporcional.

Dada a semelhança dos casos, para que seja observada a regra constitucional da segurança jurídica, o presente processo deve ser igualmente convertido em diligência.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material e da segurança jurídica, vota-se para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com os seguintes fins:

(i) a Unidade Preparadora deverá intimar o Recorrente para apresentar laudo técnico descritivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, detalhando o seu processo produtivo e indicando, de forma minuciosa, a relevância e essencialidade dos dispêndios que

Fl. 33 da Resolução n.º 3201-003.403 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15868.720057/2016-71

serviram de base à tomada dos créditos glosados, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ, do Parecer Normativo Cosit n.º 5 e da nota CEI/PGFN nº 63/2018;

(ii) o laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa deverá ser subscrito por profissional habilitado e ter anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, devendo ser apresentada a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a sua completa identificação e sua descrição funcional dentro do ciclo;

(iii) o laudo deverá indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos;

(iv) deverá apontar e descrever o uso de bens do ativo imobilizado no processo de produção que foram glosados, especificando-os;

(v) deverá apresentar a segregação entre os fretes: 1- venda, 2- compra de insumos e 3 – intercompany, indicando as respectivas notas fiscais que foram glosadas;

(vi) deverá esclarecer se, para o período em análise, a cana de açúcar foi adquirida na integralidade de terceiros/pessoas jurídicas;

(vii) para esclarecer o método utilizado pelo contribuinte, de apuração dos créditos, o laudo deverá indicar os insumos e os bens do ativo permanente que são comuns à produção de açúcar e de álcool e detalhar a forma de contabilização e aproveitamento do crédito, demonstrando se houve, ou não, o rateio proporcional entre as receitas auferidas por meio de vendas ao mercado externo e ao mercado interno e sobre quais normas legais o contribuinte fundamentou seu método;

(viii) a Unidade Preparadora deverá, também, apresentar novo Relatório Fiscal, no qual deverá considerar, além do laudo a ser entregue pelo Recorrente, o mesmo RESP 1.221.170 STJ, o Parecer Normativo Cosit n.º 5 e a Nota CEI/PGFN nº 63/2018;

(ix) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado dos resultados da diligência para, assim o querendo, se manifestar no prazo de trinta dias, após o quê, os autos deverão retornar a este Colegiado para prosseguimento.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.