



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

Processo nº 15940.720159/2013-24
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.216 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2016
Matéria PIS/Cofins
Recorrente USINA CONQUISTA DO PONTAL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. AGROINDÚSTRIA. FASE AGRÍCOLA.

Insumos, para fins 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.

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. ALUGUEIS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. CREDITAMENTO.

A restrição para o direito ao creditamento das contribuições sociais não cumulativas aplicáveis às máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI dos arts. 3ºs das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002) não se estende aos alugueis e contraprestações de operações de arrendamento mercantil desses bens (incisos IV e V dessas Leis). A norma legal há de ser aplicada e interpretada sem se acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas.

Recurso Voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as seguintes glosas: a) sob as rubricas "L02-Bens Insumos", "L03-Serviços Insumo", "L10-Ativo Imobilizado 12 meses" relativas ao centro de custos, classes e subclasses direcionados à produção agrícola: somente os itens que comprovadamente fazem parte do processo produtivo da recorrente, nele incluso a atividade agrícola, em conformidade com o resultado obtido no Laudo Técnico e na percentagem nele apurada do volume de cada item que se destina ao processo produtivo; e b) sob as rubricas "L06-Aluguéis Maq. Equip. PJ" e "L08-Arendamento": todos os itens. Vencido o Conselheiro Jorge Freire que negou provimento na íntegra. Sustentou pela recorrente o Dr. Fernando Crespo P. Viña, OAB/SP 287.486.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento de em São Paulo, que julgou **improcedente** a impugnação da contribuinte.

Trata-se de Autos de Infração para a exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins e da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, multa de ofício e juros de mora, decorrentes de glosas de créditos na apuração dessas contribuições no regime não cumulativo relativas aos períodos de apuração de janeiro a dezembro/2010.

Como consta no *Termo de Verificação Fiscal e de Encerramento da Ação Fiscal*, as glosas decorreram, em síntese, dos seguintes fatos e fundamentos:

- A contribuinte está habilitada no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI), previsto no art. 1º da Lei nº 11.488/2008 e, cumulativamente, fez opção pelo aproveitamento de créditos sobre edificações calculados sobre o custo de sua aquisição ou de sua construção.

- Quanto ao crédito calculado sobre máquinas e equipamentos, verifica-se o afastamento do cálculo do crédito sobre os encargos de depreciação, culminando na alternativa que lhe é residual: o cálculo dos créditos sobre o valor de aquisição desses bens.

- Atendendo à literalidade do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, exige-se, no caso dos créditos calculados sobre insumos e sobre bens incorporados ao ativo imobilizado, a aplicação de tais elementos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

- Para o aproveitamento do crédito sobre o insumo é fundamental que ele seja utilizado na etapa laboral cujo resultado seja um produto objeto de comercialização pela empresa. Assim, créditos calculados sobre a produção agrícola da contribuinte devem ser desconsiderados, uma vez que seu objeto comercial são os derivados industriais da cana-de-açúcar, especialmente o açúcar e o etanol.

- As glosas foram efetuadas a partir das colunas centro de custos, classes e subclasses que são direcionados à produção agrícola ou à manutenção de veículos em geral, portanto, divorciados do processo produtivo da contribuinte. O mesmo raciocínio foi aplicado em relação ao maquinário utilizado pela empresa, seja ele integrante de seu ativo imobilizado, objeto de aluguel ou de arrendamento mercantil.

- Com base nessa premissas foram glosados créditos calculados às linhas 02 (Bens utilizados como insumo), 03 (Serviços utilizados como insumo), 06 (Despesas de Aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica), 08 (Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil) e 10 (Sobre bens do ativo imobilizado - com base no valor de aquisição ou de construção. No caso da linha 10, as citadas premissas foram aplicadas apenas quanto às glosas de créditos calculados sobre a aquisição de máquinas e equipamentos aproveitados nos termos do art. 1º da Lei nº 11.774/2008.

- Foi realizada a glosa integral de créditos calculados sobre dispêndios com edificações, em razão da inobservância do disposto no art. 6º, caput e §§ 5º e 6º da Lei nº 11.488/2007, ou seja, a contribuinte realizou o aproveitamento dos créditos no mês de aquisição dos bens ou da contratação dos serviços relativos à construção civil, quando a legislação literalmente determina que esse aproveitamento apenas é possível após a conclusão da obra.

Cientificada dos autos de infração, a contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese: i) direito ao creditamento das contribuições também na fase agrícola da produção da agroindústria; ii) direito ao crédito sobre a manutenção de equipamentos agrícolas, que é essencial ao desenvolvimento do seu processo produtivo; iii) ao contrário do afirmado pela fiscalização, somente gozou os créditos relativo aos dispêndios com edificações após a conclusão da obra; e iv) direito aos créditos sobre o aluguel e o arrendamento de máquinas e equipamentos ligados intimamente ao seu processo industrial, nos termos dos arts. 3º, IV e V das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002.

Mediante o Acórdão nº 1657.117 - 6ª Turma da DRJ/SPO, de 16 de abril de 2014, a impugnação da contribuinte foi julgada improcedente, conforme ementa abaixo:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

INSUMO. CONCEITO.

Insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

CRÉDITO. FABRICAÇÃO DE ÁLCOOL E AÇÚCAR. CULTIVO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

As despesas com bens e serviços, assim como aquelas decorrentes da utilização de máquinas e equipamentos empregados no cultivo de cana-de-açúcar não geram direito a créditos na apuração da Cofins não cumulativa devida pela pessoa jurídica que tem como atividade fabricação e comercialização de açúcar e álcool.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

(...)

A contribuinte foi regularmente notificada da decisão de primeira instância em 09/05/2014, por via postal.

Em 09/06/2014, a contribuinte postou pelos Correios o recurso voluntário, alegando, em síntese:

1. Do direito ao crédito dos insumos da atividade agrícola

- Tendo-se em conta que a recorrente efetua a atividade de plantio da cana-de-açúcar (produção) e transformação desta em álcool ou açúcar (fabricação), é certo que a legislação pertinente assegurou o direito ao crédito para o insumo de ambas as atividades.

2. Do direito ao crédito relativo a alugueis e arrendamentos mercantis de máquinas e equipamentos industriais

- A fiscalização entendeu que o requisito de o maquinário estar atrelado à produção de bens destinados a venda seria aplicável também aos incisos IV e V dos arts. 3^{os} das Leis n^{os} 10.637/2002 e 10.833/2003, por mais que nesses incisos não seja prevista tal necessidade. Dessa forma, utilizou-se da analogia em desfavor da recorrente, em contrariedade ao art. 108, §1º do CTN, apenas para limitar seu direito creditório de forma indevida, o que não pode prevalecer.

- Ainda que se entendesse dessa forma, tais máquinas são, essencialmente, necessárias à produção da cana-de-açúcar, que, por sua vez, é o insumo do álcool e do açúcar, sendo, portanto, indispensáveis ao processo produtivo.

3. Do direito ao crédito quanto aos valores supostamente destinados à edificação

- A glosa integral desses créditos deu-se sob fundamento de que a recorrente teria realizado o seu aproveitamento antes da conclusão da obra. A fiscalização desconsiderou o fato de que tais valores seriam, inevitavelmente, apropriados pela recorrente após a conclusão da obra, caracterizando-se, assim, uma mera antecipação do creditamento.

- À época da lavratura, já tinham transcorrido os 24 meses necessários para que a recorrente se apropriasse integralmente do crédito em questão, o que foi desconsiderado pela fiscalização.

- Por outro lado, mesmo que assim não fosse, grande parte dos créditos glosados não se referia aos dispêndios com edificação da obra, e sim com maquinário destinado à produção da cana-de-açúcar, que somente foram inseridos em conta contábil

incorreta, como se infere da planilha anexa (doc. 02), que, portanto, não se sujeitavam à regra do §6º, mas sim ao §1º do art. 1º da Lei nº 11.774/2008, vigente à época.

- Outra parte dos valores glosados pela suposta não observância do referido §6º sequer eram destinados à edificação da obra, tratando-se de meras melhorias, conforme demonstra planilha anexa, as quais não poderiam ser creditadas por 1/24 do preço de aquisição por mês, mas gerariam créditos da depreciação, que não foram considerados pela fiscalização, mas bastariam para não haver glosas em face do lapso temporal considerado.

Mediante a Resolução nº 3202-000.320– 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 29 de janeiro de 2014, o julgamento foi convertido em diligência, nos seguintes termos:

(...)

Diante disso, converto o julgamento em diligência para que unidade preparadora jurisdicionante do domicílio fiscal da Recorrente providencie o que segue:

1) Intime a Recorrente a apresentar laudo de renomada instituição que descreva detalhadamente o seu processo produtivo, apontando a utilização dos insumos ora glosados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços; e

2) Após a juntada do laudo, promova diligência fiscal in loco, para verificar as conclusões do laudo pericial, elaborando Relatório conclusivo e sucinto acerca da utilização ou não dos insumos ora glosados no processo produtivo da Recorrente.

Após a realização da diligência, é mister que seja dado o prazo de trinta dias para que a Recorrente e a fiscalização se manifestem acerca do tema.

(...)

Em 18/02/2015, a fiscalização lavrou Termo de Intimação à recorrente para atendimento ao solicitado pelo CARF.

Em 24/03/2015, a recorrente requereu a juntada de Laudo Técnico, contendo descritivo detalhado do seu processo produtivo.

Em 13/05/2015, a recorrente apresentou manifestação, sustentando, em síntese:

i) Embora o laudo identifique como direta ou indiretamente relacionados com o processo produtivo da cana-de-açúcar 92,3% dos itens glosados pela autoridade fiscal, os demais itens, que não estariam vinculados com o processo produtivo, também gerariam o direito ao creditamento.

ii) 4,37% desses itens, conforme planilha anexa (doc. 01), também são despesas cujo creditamento é autorizado pela legislação, a despeito da conclusão dos peritos técnicos. Nesse sentido, são as despesas com aluguel de maquinário e arrendamento mercantil, as quais estão intimamente ligadas às atividades gerais da empresa. O requisito de estar

atrelado à produção ou à fabricação de bens destinados a venda somente é exigido para insumos e bens incorporados ao ativo imobilizado.

iii) Parte desses itens referem-se a dispêndios realizados com edificações incorporadas ao ativo imobilizado (doc. 02), cabendo o correspondente creditamento. Tais despesas foram empregadas em projetos de construção de edificações relacionadas ao processo industrial da requerente, amoldando-se aos requisitos presentes no art. 6º, *caput* da Lei nº 11.488/2007. Vale lembrar que a motivação das glosas correspondentes a tais itens consistiu unicamente na suposta intempestividade do aproveitamento dos créditos.

A fiscalização, em 02/06/2015, esclareceu em despacho:

(...)

Proponho a devolução do presente ao Carf, entendendo concluída a diligência solicitada pelo douto colegiado. Quanto à apreciação in locu das conclusões do laudo apresentado pela Esalq/ USP Piracicaba, informo que já foi realizada visita à sede da empresa quando da realização do procedimento fiscal. Apesar da inequívoca utilização de insumos agrícolas pela interessada, em conformidade referido laudo técnico, entendo inexistir previsão legal para a apuração de créditos de PIS e Cofins sobre insumos aplicados na área agrícola, por guardarem relação apenas indireta com a produção de açúcar e álcool, tal como descrito no Termo de Verificação e de Encerramento de Procedimento Fiscal. Destarte, que o presente processo seja devolvido à instância julgadora para que aprecie, ao seu alvedrio, as informações apresentadas pelo contribuinte em atendimento à solicitada diligência.

(...)

A recorrente foi cientificada da conclusão da diligência em 15/06/2015, sem, contudo, manifestar-se no prazo concedido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Do Laudo Técnico:

Conforme esclarecido no Laudo Técnico elaborado pela ESALQ - Escola Superior de Agricultura "Luiz de Queiroz" da USP, o processo produtivo da recorrente abrange, em resumo, as seguintes etapas: i) plantio e cultivo de cana-de-açúcar; ii) colheita, carregamento e transporte da cana colhida; e iii) extração, tratamento e processamento do caldo para a produção de diversos produtos, em especial, açúcar, álcool e eletricidade.

O referido Laudo foi elaborado por solicitação deste CARF na diligência para que se intimasse a recorrente a "apresentar laudo de renomada instituição que descreva

detalhadamente o seu processo produtivo, apontando a utilização dos insumos ora glosados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços".

Ao final, concluiu o Laudo Técnico que:

Ao longo do processo de produção da cana-de-açúcar – desde o seu plantio, tratos culturais e colheita – até o seu processamento, observa-se que as máquinas, ferramentas e equipamentos são utilizados em condições de desgastes e corrosões de diversas naturezas e intensidades. Entre outros, destacam-se as seguintes fontes de desgastes: i) atritos entre os diversos componentes e peças dos equipamentos com as partículas do solo (principalmente dos implementos utilizados no preparo do solo e plantio); ii) atritos entre peças (nos pontos de contatos mecânicos); iii) atritos das peças com as fibras da cana (constituídas por elementos estruturais como celulose, hemicelulose e lignina); iv) atritos das peças e componentes com impurezas minerais transportadas do campo até a indústria; e, v) corrosões causadas por substâncias químicas ao longo do processo industrial.

Diante do desgastante processo observado na Usina, tanto na área agrícola quanto industrial, discutido nas páginas anteriores, foram identificados os itens que estão,

diretamente e indiretamente, associados ao processo de produção de cana-de-açúcar, de açúcar, de álcool e co-geração de energia.

Foram identificados 14.113 itens na listagem apresentada para análise como sendo de uso na empresa no processo produtivo. Entre esses, 13.026 itens (ou 92,3% do total de produtos analisados) enquadram-se nos critérios, caracterizando-se como itens que estão diretamente (12.230 itens) e indiretamente (796 itens) relacionados com o processamento da cana-de-açúcar para a produção de açúcar, de álcool e de energia. Em planilha eletrônica, anexo a este relatório, estão apresentadas cada um dos itens, sendo que as primeiras apresentam informações referentes ao enquadramento.

Na coluna "Produção" é informado se o item faz parte do processo produtivo ou não. Em alguns itens são de uso tanto no processo produtivo quanto em outras áreas. Nesses casos, foi identificado o percentual do volume total do item que é destinado ao processo produtivo, de acordo com levantamento realizado pela empresa. No item "desgaste" é informado se o uso no processo produtivo ocorre de forma direta ou indireta. Na coluna "grupo" é apresentada uma breve classificação da área de uso do item analisado. A seguir, são apresentadas fotografias realizadas durante visita realizada na Usina Conquista do Pontal, quando da verificação "in loco" do uso dos itens analisados, ilustrando parte do material estudado.

(...)

Analisados os diversos materiais, máquinas e equipamentos mencionados anteriormente, conclui-se que a maior parte dos itens listados pode ser classificada de acordo com os objetivos estabelecidos.

Conforme resultados apresentados, 13.026 itens (92,3% dos produtos analisados) correspondem a materiais que se enquadram nas características definidas nos objetivos deste estudo.

Como se observa, o resultado do estudo acima foi bastante favorável à recorrente, com cerca de 92,3% dos itens utilizados direta ou indiretamente no seu processo produtivo, nele incluso a fase agrícola.

É de se ressaltar que, como não se adota aqui o conceito de insumo da legislação do IPI, não serão consideradas as considerações do Laudo Técnico acerca de desgaste ou contato do item glosado com o produto em fabricação.

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo

produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente. Nessa linha, este Colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99.

As glosas da fiscalização foram efetuadas sob as seguintes rubricas e fundamentação: "L02-Bens Insumos" - *Insumo não aplicado na produção industrial*; "L03-Serviços Insumo" - *Insumo não aplicado na produção industrial*; "L06-Aluguéis Maq. Equip. PJ" - *Máquina/equipamento não utilizada (o) na produção industrial*; "L08-Arendamento" - *Máquina/equipamento não utilizada (o) na produção industrial*; "L10-Ativo Imobilizado 12 meses" - *Ativo não aplicado na produção industrial*; "L10-Ativo Imobilizado 24 meses" - *Obras em andamento*".

No entanto, no referido Laudo Técnico não houve a segregação dos itens em conformidade com a classificação adotada pela fiscalização para as glosas. Dessa forma, como já alertado pela recorrente, na hipótese de ativo imobilizado com desconto do crédito em 24 meses, cuja motivação da glosa deu-se em face de as obras não estarem ainda concluídas, não é relevante a conclusão do Laudo Técnico.

1. "Do direito ao crédito dos insumos da atividade agrícola"

Conforme já decidido por este CARF, mediante o Acórdão nº 3403-002.824, de 24 de fevereiro de 2014, a fase agrícola da agroindústria também integra o seu processo produtivo para fins de aproveitamento de crédito das contribuições sociais não cumulativas, como se vê no voto condutor do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, abaixo transcrito:

(...)

Os referidos dispositivos legais, ao tratarem do direito de crédito das contribuições no regime não cumulativo, se referem a bens e serviços utilizados na "produção ou fabricação" de bens ou produtos destinados à venda.

Uma breve consulta ao Dicionário Aurélio permite constatar que os verbos "produzir" e "fabricar" possuem significados distintos. "Produzir" significa "gerar", "dar lugar ao aparecimento de algo", "criar".

Por seu turno, o verbo "fabricar" denota "transformar matérias em objetos de uso corrente", "manufaturar", "construir".

Ao utilizar verbos com significados diferentes ligados pelo conectivo "ou", os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 asseguraram o direito de crédito em relação aos processos de fabricação; aos processos de produção, que englobam atividades não industriais, e também aos processos produtivos mistos que envolvam aquelas duas atividades das quais resultem um bem ou um serviço que seja destinado à venda. Isto porque a partícula "ou" foi empregada com valor semântico inclusivo.

Quisesse o legislador excluir de forma deliberada a atividade mista (produção e fabricação), teria empregado no art. 3º, II, a expressão "ou...ou" ("ou produção ou fabricação").

No caso concreto, o contribuinte exerce as duas atividades: produz sua própria matéria-prima (produção de madeira) e extrai a celulose da matéria-prima (fabricação) por meio do processo industrial descrito nos recursos apresentados neste processo.

Tendo em vista que a lei contemplou com o direito de crédito os contribuintes que exerçam as duas atividades, conclui-se a

partir da interpretação literal dos textos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que não há respaldo legal para expurgar dos cálculos do crédito os custos incorridos na fase agrícola (produção da madeira), sob argumento de que esta fase culmina na produção de bem para consumo próprio.

Em outra linha de argumentação, é bom lembrar que o art. 22-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pelo art.1º da Lei nº 10.256/01, estabeleceu que para o fim de incidência da contribuição previdenciária, "agroindústria" é definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

Versando este processo sobre créditos de contribuições devidas ao sistema da seguridade social, forçoso concluir que a "industrialização de produção própria" foi contemplada pela legislação tributária como sendo uma atividade única, fato que também desautoriza a secção da atividade do contribuinte, tal como foi feito pela autoridade administrativa.

Portanto, com base nos dispositivos legais acima, tanto em relação ao cumprimento de obrigações tributárias, quanto para o fim de aproveitamento de créditos das contribuições, o processo produtivo da recorrente deve ser visto como um todo único, iniciando-se com a criação das mudas de eucalipto e terminando com o corte e o enfardamento das folhas de celulose, conforme descrito nos recursos apresentados.

(...)

Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em julgamento de recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional, no Acórdão nº 9303-003.069, da 3ª Turma, sessão de julgamento de 13/08/2014, ratifica o entendimento acima, conforme conclusão do voto condutor do Relator Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda abaixo:

(...)

Em suma, a legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios quanto à conceituação de "insumos" para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ.

(...)

No caso das indústrias de celulose, isso implica admitir não só os gastos incorridos na produção direta da celulose, mas também na própria produção da madeira que lhe serve de insumo.

Assim, todos os gastos incorridos como "insumos dos insumos", que no caso são aqueles necessários para a produção da madeira, devem ser considerados para atendimento da sistemática não cumulativa. Não faz sentido permitir o creditamento quando se compra a madeira e impedi-lo quando se incorre em gastos, por exemplo, no planejamento de plantio e investimento em tecnologia de produção da madeira, sendo que todos eles têm como objetivo incrementar a produção de celulose.

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Assim, no presente caso, devem ser revertidas as glosas, sob as rubricas "**L02-Bens Insumos**", "**L03-Serviços Insumo**", "**L10-Ativo Imobilizado 12 meses**" relativas ao centro de custos, classes e subclasses direcionados à produção agrícola, que comprovadamente fazem parte do processo produtivo da recorrente, em conformidade com o resultado obtido no Laudo Técnico - na coluna "Produção" da planilha das fls. 780/992, com "Sim" (faz parte do processo produtivo) e no exato percentual do volume total do item que é destinado ao processo produtivo, quando for o caso (vide exemplos abaixo em parte da planilha):

		ENQUADRAMENTO
PRODUÇÃO	DESGASTE	GRUPO
95% Sim	95% Direto	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES
95% Sim	95% Direto	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES
95% Sim	95% Direto	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES
95% Sim	95% Direto	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES
95% Sim	95% Direto	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES
95% Sim	95% Direto	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES

2. "Do direito ao crédito relativo a alugueis e arrendamentos mercantis de máquinas e equipamentos industriais"

Em relação à máquinas e equipamentos industriais, assim dispõe a lei sobre o direito ao creditamento do PIS e da Cofins:

Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

IV - alugueis 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)

(...)

Lei nº 10.637/2002:

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

(...)

IV – alugueis 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)

(...) [grifos da Relatora]

Conforme se vê acima, a exigência de que tenham utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços somente é aplicável aos bens incorporados ao ativo imobilizado que não sejam destinados a locação (inciso VI), não cabendo tal restrição para o direito ao creditamento sobre os aluguéis ou contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos (incisos IV e V).

É princípio fundamental da hermenêutica que onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir. A respeito do tema, Carlos Maximiliano afirmou que, "quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas" (in "Hermenêutica e Aplicação do Direito", 17ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 247).¹

Dessa forma, no presente caso, cabem ser revertidas as glosas da fiscalização relativamente a todos os itens de aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, sob as rubricas "**L06-Aluguéis Maq. Equip. PJ**" e "**L08-Arrendamento**", que se sustentaram na restrição inexistente na lei de que, para o correspondente creditamento, seria necessário a utilização desses bens na atividade industrial da recorrente.

3. "Do direito ao crédito quanto aos valores supostamente destinados à edificação"

Conforme afirmado pela fiscalização, e não contestado pela recorrente, ela está habilitada no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI), previsto no art. 1º da Lei nº 11.488/2008 e, cumulativamente, fez opção pelo aproveitamento de créditos sobre edificações calculados sobre o custo de sua aquisição ou de sua construção, nos termos do art. 6º dessa Lei:

Art. 1º Fica instituído o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI, nos termos desta Lei. (Regulamento)

Parágrafo único. O Poder Executivo regulamentará a forma de habilitação e co-habilitação ao Reidi.

Art. 2º É beneficiária do Reidi a pessoa jurídica que tenha projeto aprovado para implantação de obras de infra-estrutura nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação. (Regulamento)

(...)

*Art. 6º As pessoas jurídicas **poderão optar pelo desconto**, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o **inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002, e o **inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*

*§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, **a cada mês**, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, **sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.***

(...)

*§ 5º O disposto neste artigo aplica-se somente aos créditos decorrentes de gastos incorridos **a partir de 1º de janeiro de 2007**, efetuados na aquisição de edificações novas ou na construção de edificações.*

*§ 6º Observado o disposto no § 5º deste artigo, **o direito ao desconto de crédito na forma do caput deste artigo aplicar-se-á a partir da data da conclusão da obra.***

Assim, conforme expressamente determinado na lei, o direito ao desconto de crédito pela recorrente, vigente a partir de 1º de janeiro de 2007, a cada mês na proporção de 1/24 do custo de aquisição ou de construção da edificação, somente nasce a partir da data da conclusão da obra. Razão pela qual foi correta a glosa da fiscalização do desconto da recorrente com inobservância do disposto no art. 6º, caput e §§ 5º e 6º da Lei nº 11.488/2007.

Cabe a ressalva do julgador de primeira instância que se a contribuinte "de fato não aproveitou esses créditos antes da conclusão da obra, em nada será prejudicada quando do cumprimento da intimação dos autos de infração, ou seja, quando da retificação dos saldos de seus créditos levando em conta as glosas efetuadas, podendo, então, apropriá-los, agora corretamente, nos termos do art. 6º, caput e §§ 5º e 6º, da Lei nº 11.488, de 2007".

Quanto à alegação da recorrente de que parte dos créditos glosados sob essa rubrica não se referiria a dispêndios com edificação da obra, e sim com maquinário destinado à produção da cana-de-açúcar, que foram inseridos por ela em conta contábil incorreta, não se pode considerar como comprovada a sua alegação somente com a descrição da planilha unilateral juntada ao recurso voluntário (doc. 02). À mingua de provas adicionais em sentido contrário, remanesce a classificação adotada inicialmente pela própria recorrente (imobilizado 1/24), com base na qual foram efetuadas as glosas da fiscalização. O mesmo entendimento aplica-se aos itens alegados pela recorrente como "meras melhorias" que teriam, conforme alega, integrado essa rubrica.

De forma, que não cabe reparo nas glosas efetuadas pela fiscalização sob a rubrica "L10-Ativo Imobilizado 24 meses" em face de o desconto do crédito ter sido efetuado antes da conclusão da obra.

Assim, em face de todo o exposto, voto no sentido de **dar provimento parcial ao recurso voluntário**, para reverter as seguintes glosas:

a) sob as rubricas "**L02-Bens Insumos**", "**L03-Serviços Insumo**", "**L10-Ativo Imobilizado 12 meses**" relativas ao centro de custos, classes e subclasses direcionados à produção agrícola: somente os itens que comprovadamente fazem parte do processo produtivo da recorrente, nele incluso a atividade agrícola, em conformidade com o resultado obtido no Laudo Técnico e na percentagem nele apurada do volume de cada item que se destina ao processo produtivo; e

b) sob as rubricas "**L06-Aluguéis Maq. Equip. PJ**" e "**L08-Arrendamento**": todos os itens.

É como voto.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora