



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

Processo nº 16004.720550/2013-71
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.041 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2016
Matéria PIS/Cofins
Recorrente USINA MOEMA AÇUCAR E ALCOOL LTDA.
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 da agroindústria, admite-se o creditamento não só dos bens e serviços qualificados como insumos na própria industrialização, mas também daqueles insumos utilizados na fase agrícola que lhe precede.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO. SERVIÇOS CORRELATOS À ARMAZENAGEM. INADMISSIBILIDADE.

Não encontra amparo no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 a pretensão de descontar os valores das contribuições das despesas que não são de armazenagem, mas que corroboram com essa atividade.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. LOCAÇÃO DE TRATORES. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

É possível o creditamento com os valores pagos a título de locação de tratores, haja vista que, levando em consideração a atividade empresarial da Recorrente (produção de açúcar e álcool), o trator deve ser qualificado como máquina empregada na atividade da empresa (fase agrícola), nos termos do inciso IV do art. 3º das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as seguintes glosas e exonerar as parcelas correspondentes da autuação: a) Aquisições da atividade agrícola de Óleo Diesel, oxigênio, acetileno, depreciação e material de manutenção; b) Locação dos seguintes bens: empilhadeira, serra clipper p/piso, equipamento de telefonia, pá carregadeira, motoniveladora, colheitadeira, colhedoras de cana, transbordo, máquina, máquina e transbordo, máquina esteira, retroescavadeira e tratores; e c) sob a rubrica armazenagem: os serviços de transbordo. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Waldir Navarro Bezerra e Jorge Freire, quanto aos serviços de transbordo e à locação de tratores. Vencido o Conselheiro Jorge Freire, que negou provimento quanto ao item a). Designado o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro para redigir o voto vencedor quanto aos serviços de transbordo e à locação de tratores. Sustentou pela recorrente o Dr. Rodrigo Giacomeli Nunes Massud, OAB/SP 257.135.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinho, 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 Ribeirão Preto, que julgou **improcedente** a impugnação da contribuinte.

Trata-se de Autos de Infração, dos quais foi contribuinte cientificada em 25.11.2013, 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 calculados até 11.2013, referente aos períodos de apuração de 01.2009 a 12.2009, nos montantes de R\$21.589.426,28 e R\$4.415.105,21, respectivamente.

Analisando as receitas declaradas pela contribuinte no ano-calendário de 2009, foram constatados os seguintes grandes segmentos: a) Produção de cana-de-açúcar e seu transporte e venda de gado e milho (atividade agrícola); b) Produção de álcool, açúcar, bagaço de cana, óleo fúsel e energia elétrica (atividade industrial); e c) Revenda de mercadorias (atividade comercial).

No que concerne à atividade agrícola, como a contribuinte a utiliza tanto para sua própria produção industrial, quanto para a venda a outras empresas, entendeu a fiscalização que a contribuinte não faria jus ao creditamento das contribuições relativamente à parcela dos insumos destinada a sua indústria, mas reconheceu o direito creditório correspondente aos

insumos utilizados em produtos agrícolas destinados a venda ou à prestação de serviços. Esses créditos foram calculados com base na proporção das receitas decorrentes de vendas de produtos agrícolas e prestações de serviços agrícolas em relação à receita bruta total.

Em face da grande extensão da matéria no Termo de Constatação, utilizo do resumo apresentado pela contribuinte na impugnação (fls. 1317/1318) para relatar de forma sintética as glosas efetuadas pela fiscalização:

1) Diferenças no cálculo do Crédito Presumido do estoque de abertura de álcool: segundo o fiscal autuante, a Impugnante equivocou-se no cálculo, tendo consequentemente tomado créditos a maior.

2) Diferenças no cálculo do crédito presumido sobre as aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no país: conforme autuação, a Impugnante teria se apropriado de crédito presumido em valores superiores aos encontrados em notas fiscais de compra (provisões).

3) Créditos indevidos decorrentes de compras de produtos à alíquota zero: conforme entende o d. fiscal autuante, os bens adquiridos com alíquota zero não gerariam direito a crédito de PIS e COFINS, levando-o a glosar os respectivos créditos tomados neste sentido, relativamente aos seguintes produtos adquiridos: cal virgem dolomítica, óxido cálcio e magnésio virgem; enxofre e enxofre lentilhado; cal hidratado calcítica e cal virgem calcítica.

4) Créditos indevidos referentes a aquisições para aplicação em bem integrante do ativo imobilizado: no entendimento do fiscal autuante, foi equivocada a atitude da empresa de tomar crédito integral, como insumo industrial, referentemente à parte de equipamento cuja vida útil em tese seria superior a 01 ano e que, portanto, deveria ter sido ativado (aquisição da empresa "Dedini S/A").

5) Créditos indevidos em relação a óleo diesel, oxigênio, acetileno e Atal: neste subitem, as glosas decorreram justamente da questão esplanada acima, qual seja, o entendimento de que apenas os insumos consumidos na produção do produto final destinado à venda (no caso, açúcar e álcool, e não de cana-de-açúcar) dariam direito ao creditamento em questão. E pautado em tal premissa, o I. Fiscal realizou a divisão da utilização dos insumos conforme "centro de custo", se industrial ou agrícola, glosando, consequentemente, os créditos referentes aos insumos utilizados na atividade agrícola.

6) Créditos indevidos referentes a estoque de material de manutenção, ferramentas, expedientes, higiene e segurança do trabalho, material de embalagens, transitória fretista e serviços de fretes/peças: assim como no item acima, a questão aqui se resume à utilização efetiva dos produtos comprados e descritos como para compor os estoques, bem como seus centros de custo.

7) Créditos indevidos de Depreciação: com base nos centros de custos, o fiscal autuante glosou os créditos tomados relacionados a centros de custo que não o industrial

(considerando parcialmente os créditos referentes ao "centro de custo agrícola", para reconhecer aqueles vinculados a produtos destinados à venda, e não ao uso próprio).

8) Despesas indevidas de armazenagem: no entendimento do fiscal autuante, analisando planilhas a ele entregues pela Impugnante, algumas despesas não se encaixariam no conceito de armazenagem, as quais, conseqüentemente, foram glosadas (tais como elevação de açúcar, serviços de recebimento, descarga de caminhões, vagões, supervisão de embarque em navios, prestação de serviço de operação portuária, serviço de transbordo, etc).

9) Créditos indevidos de veículos: embora a legislação permita a tomada de créditos relativos a aluguéis de prédios e de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da Impugnante, na visão da i. fiscal autuante este direito não alcançaria a locação de veículos agrícolas, tendo os créditos daí decorrentes sido glosados.

Cientificada da autuação, a contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese:

- Todos os insumos utilizados na produção, cultivo e transporte, em todas as etapas da cadeia produtiva, dos produtos destinados à venda pela Impugnante, são considerados insumos, para fins do creditamento de PIS e Cofins pertinente.

- Foi indevida a glosa de créditos de períodos anteriores, a qual representa dupla exigência à Impugnante, decorrente do mesmo fato (indevido bis in idem) e, conseqüentemente, enriquecimento ilícito da Administração Fazendária.

- Foi indevida a glosa de créditos relacionados a bens, serviços e ativos imobilizados aplicados na produção da cana-de-açúcar (centro de custo agrícola). Na contribuição ao PIS e na Cofins, o conceito de insumo relaciona-se à atividade que dá lugar à formação de receita da pessoa jurídica, segundo critério material eleito pela legislação, sendo assim uma hipótese de conceito aberto, aferível de acordo com cada caso concreto.

- Não há diferenças no cálculo do crédito presumido do estoque de abertura de álcool. O art. 10 da Lei n.º 11.727/2008 traz a expressão "estoque deste produto", sem fazer qualquer restrição quanto ao fato de ser "estoque físico" ou ser "estoque disponível".

- Foi indevida a glosa de créditos relativos a despesas de armazenagem e locação de veículos. Conforme entende a doutrina especializada, as atividades básicas da armazenagem são formadas por um processo constituído de três etapas distintas: a) Recebimento, b) Estocagem, e c) Distribuição. Dessa forma, não há razão para se glosar os créditos referentes às despesas de armazenagem em questão, tais como elevação de açúcar, serviços de recebimento, descarga de caminhões e vagões. Também é cabível o creditamento relativamente ao aluguel de veículos como tratores, colheitadeiras, etc., os quais, indubitavelmente, enquadram-se no conceito de "equipamentos" intrinsecamente relacionados à sua atividade.

- A melhor interpretação do malfadado §2º do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 é aquela que considera que não dará direito a créditos de PIS e COFINS os insumos adquiridos sem incidência das contribuições (isenção/alíquota zero), quando utilizados na produção de produtos igualmente não alcançados pelas contribuições (isentos/alíquota zero). Não sendo esse o caso dos autos, ou seja, tributando-se pelo PIS e pela

COFINS a venda dos produtos objeto de suas atividades, certamente não há que se falar em glosa de créditos tomados em relação a insumos adquiridos à alíquota zero.

- Em relação ao crédito presumido sobre as aquisições de cana-de-açúcar, em razão de metodologia diferenciada, o valor total pactuado é pago através de duas notas fiscais distintas, em tempos distintos, o que deve ter dificultado a compreensão pelo i. fiscal autuante. Desta forma, e dada a complexidade do assunto, entende a Impugnante ser necessária a conversão do julgamento em diligência, de modo que posso demonstrar, esclarecer e apresentar a vasta documentação necessária a comprovar a inexistência de crédito tomado a maior.

- Em relação à peça de reposição, não se tratou de aquisição de peça cuja vida útil é superior a 01 (um) ano e, portanto, deveria ser contabilizada como ativo imobilizado. Tratou-se, isto sim, de aquisição de peça de reposição de equipamento diretamente empregado na produção de bem destinado à venda, e que sofre desgaste em função da ação diretamente exercida sobre tal bem, gerando o direito ao creditamento.

Mediante o Acórdão nº 1657.506 - 9ª Turma da DRJ/SPO, de 30 de abril de 2014, a DRJ/RPO julgou **improcedente** a impugnação da contribuinte, conforme ementa abaixo:

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

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

SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para o sobrestamento do julgamento de processo de exigência fiscal, dentro das normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal. A administração pública tem o dever de impulsionar o processo até sua decisão final (Princípio da Oficialidade).

***NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.
REQUISITOS.***

Consideram-se insumos, para fins de apuração de créditos da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No caso de bens, para que estes possam ser considerados insumos, é necessário que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado.

***CRÉDITOS. INSUMOS. FABRICAÇÃO DE AÇÚCAR E
ÁLCOOL. CULTIVO DE CANA-DE-AÇÚCAR.***

Bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na

determinação da Cofins devida sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool produzidos.

CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA DE ÁLCOOL. BASE DE CÁLCULO. RÉGIME DE COMPETÊNCIA.

No cálculo do crédito presumido sobre o estoque de abertura de álcool, em observância ao princípio da competência, o estoque a que se refere o art. 10 da Lei nº 11.727/2008 é o disponível e não o físico.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ARMAZENAGEM.

As despesas com frete na venda do produto final e armazenagem só dão direito a crédito da contribuição nas operações de venda, desde que o ônus tenha recaído sobre o vendedor, inexistindo previsão legal para a inclusão de outras despesas, mesmo que complementares a essas operações.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA.

Não dá direito a crédito a ser descontado na apuração da COFINS na modalidade não cumulativa o valor da aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

A diligência se restringe à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. A diligência objetiva subsidiar a convicção do julgador e não inverter o ônus da prova já definido na legislação.

DIREITO DE CRÉDITO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, E EQUIPAMENTOS. DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS.

Os serviços de manutenção, bem assim as partes e peças de reposição, empregados em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente pelo processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para a COFINS, desde que as partes e peças não estejam obrigadas a integrar o ativo imobilizado da empresa, por resultar num aumento superior a um ano na vida útil.

JUNTADA DE NOVAS PROVAS DOCUMENTAIS.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvado o disposto nas alíneas “a” a “c” do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972.

INTIMAÇÕES. ENDEREÇO PARA RECEBIMENTO.

As intimações e notificações, efetuadas por via postal, devem ser enviadas ao domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

A contribuinte foi regularmente cientificada da decisão de primeira instância em 07/05/2014, pela abertura dos arquivos correspondentes na caixa postal no módulo e-CAC.

Em 05/06/2014, a contribuinte apresentou recurso voluntário, alegando, em síntese:

II.1 - Da indevida glosa de créditos relacionados a bens, serviços e ativos imobilizados aplicados na produção da cana-de-açúcar (centro de custo agrícola) pelo suposto não enquadramento no conceito de insumo da atividade de agroindústria - itens 2.2.6; 2.2.7, 2.2.8 e 2.2.10 da Termo de Constatação e Descrição dos Fatos

- Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool desenvolvida pela Recorrente, para efeitos de direito creditório de PIS e COFINS na aquisição de insumos, todos aqueles destinados à utilização em qualquer das etapas de sua cadeia produtiva (desde o plantio da cana-de-açúcar até a destilaria do álcool ou a produção de açúcar) geram direito ao crédito em sua totalidade, pois contribuem para a formação de sua receita de PIS e COFINS, advinda da venda de açúcar e álcool.

- Esse mesmo raciocínio aplica-se à possibilidade de se considerar insumo os materiais de reparo e serviços vinculados ao centro de custo "compras/comercial", já que neste foram segregados produtos e atividades indispensáveis e diretamente relacionados com a produção cana-de-açúcar e, sem os quais, consequentemente, não haveria produção de açúcar e álcool pela Recorrente.

II.2 - Da inexistência de diferenças no cálculo do crédito presumido do estoque de abertura de álcool

- Ao contrário do apurado pelo I. Fiscal autuante, em 30/09/2008 {*"...último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei."*}) o Estoque Físico Final de álcool era de 31.449.469 litros de álcool hidratado e 37.025.736 litros de álcool Anidro, somando 68.475.205 litros, equivalentes a 68.475,205 M3, e não 61.675,97 M3, como erroneamente calculou o I. autuante. Nesse sentido, para facilitar a análise do quanto defendemos neste tópico, requer-se a juntada da versão integral da planilha (**doc. 02**), ressaltando-se que não se trata de documento novo, mas mera versão complementar daquele já fornecido durante a fiscalização.

- Note-se que o art. 10 da Lei n.º 11.727/2008 traz a expressão "estoque deste produto", sem fazer qualquer restrição quanto ao fato de ser "estoque físico" ou ser "estoque disponível", sem pretender excluir do campo do benéfico a parcela de estoque eventualmente não disponível para venda. Assim, a Recorrente efetuou o cálculo dos créditos presumidos a que tinha direito sobre 68.475,205 m³, nos termos da lei.

II.3 - Da indevida glosa de créditos relativos a despesas de armazenagem e locação de veículos

- Entende a doutrina especializada que as atividades básicas da armazenagem são formadas por um processo constituído de três etapas distintas: a) Recebimento, b) Estocagem, e c) Distribuição. Dessa forma, não há razão para se glosar os créditos referentes às despesas de armazenagem em questão, tais como elevação de açúcar, serviços de recebimento, descarga de caminhões e vagões.

- Conforme se denota de documentação, juntadas a título de amostragem (consistente em 04 notas fiscais de prestação de serviços - **doc. 03**), os serviços denominados "elevação" correspondem ao recebimento, descarga de caminhões ou vagões, armazenagem do produto e, ainda, embarque para exportação, sendo, portanto, indispensáveis à boa guarda da mercadoria, o que a caracteriza como "armazenagem", para os fins referentes à legislação sob enfoque.

- Também é cabível o creditamento relativamente ao aluguel de veículos como tratores, colheitadeiras, etc., os quais, indubitavelmente, enquadram-se no conceito de "equipamentos" intrinsecamente relacionados à sua atividade, ao contrário do entendimento da fiscalização, sustentado no Solução de Consulta COSIT nº 01/2014. Quando o dispositivo legal diz locação de máquinas, equipamentos e prédios, obviamente quer se referir a toda e qualquer locação de bem que seja impreterível para o desempenho da atividade fim da pessoa jurídica, sendo certo que tal conceito também engloba a locação de máquinas agrícolas no caso de empresa que tem como atividade fim o ramo da agroindústria. Neste sentido, seguem anexos, a título de amostragem, alguns dos contratos de locação, os quais foram devidamente e oportunamente apresentados ao fiscal autuante que, contudo, deixou de anexá-los aos autos, mas que comprovam a natureza dos equipamentos locados, bem como o tratamento que no ramo se dá a estes: EQUIPAMENTOS AGRÍCOLAS (**doc. 04**), estando, portanto, incluídos na definição legal de bens cuja locação gera direito a creditamento de PIS e Cofins.

II.4 - Da indevida glosa de insumos adquiridos com alíquota zero (cal virgem dolomítica, óxido cálcio e magnésio virgem; enxofre e enxofre lentilhado; cal hidratado calcítica e cal virgem calcítica)

- Há de se reconhecer o equívoco cometido pela Fiscalização ao relacionar os insumos supostamente adquiridos com alíquota zero, já que, em muitos casos, assim não o foram, como se comprova pela análise dos anexos documentos a título exemplificativo (**doc. 05**). Assim, necessária a conversão do julgamento em diligência, para que providencie o i. fiscal autuante a retificação desta parte do lançamento, excluindo-se, de plano, todas as compras de produtos não realizados à alíquota zero, como as exemplificativamente ora anexadas, o que desde já se requer.

- Além disso, a doutrina entende que mesmo na hipótese de alíquota zero seriam legítimos tais créditos, até em homenagem à própria ideia da não cumulatividade pretendida pelo legislador. E mesmo que assim não o fosse, temos que nem todas aquisições de cal foram feitas à alíquota zero, como comprovam as notas fiscais juntadas a título exemplificativo, merecendo neste parte, consequentemente, ser o julgamento convertido em diligência, de modo a retificar os lançamentos.

II.5 - Outros créditos indevidamente glosados

II.5.1 - Crédito presumido sobre as aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no País

- Neste subitem a r. decisão recorrida, de forma minimamente fundamentada, manteve o lançamento na parte em que afirma que a Recorrente teria se apropriado de crédito presumido sobre as aquisições de cana-de-açúcar em valores superiores aos encontrados nas notas fiscais de compras. Tais valores seriam referentes às provisões feitas para possíveis e futuros pagamentos decorrentes do rendimento da cana (ATR - açúcar total recuperável), divulgado mensalmente pela Consecana.

- O valor da cana-de-açúcar se baseia no chamado Açúcar Total Recuperável (ATR), que corresponde à quantidade de açúcar disponível na matéria-prima subtraída das perdas no processo industrial, e nos preços do açúcar e etanol vendidos pelas usinas nos mercados interno e externo. O ATR da cana - Açúcar Total Recuperável - representa a qualidade da cana, a capacidade de ser convertida em açúcar ou álcool através dos coeficientes de transformação de cada unidade produtiva. O cálculo do ATR é atrelado ao preço dos produtos finais de produção de cana, que são o açúcar e o álcool. Quando esses preços oscilam, o preço do ATR também varia. Em épocas em que ocorre excesso de oferta, o preço cai.

- Desta forma, e dada a complexidade do assunto, entende a Recorrente ser necessária a conversão do julgamento em diligência, o que requereu em sua Impugnação mas, lamentavelmente, não foi acatado pela r. decisão de 1ª instância.

O lançamento, nesta parte, é viciado, por carência de motivação, sendo, portanto, impreterível a conversão do julgamento em diligência, de modo a apurar a ausência de creditamento a maior de PIS e COFINS. A título exemplificativo, a Recorrente traz aos autos cópias de suas Planilhas de controle de pagamentos a fornecedores de cana-de-açúcar, acompanhadas das respectivas Notas Fiscais (doc. 06), que demonstram serem tais pagamentos efetuados em 2 etapas, conforme variação do ATR, divulgado pela Consecana.

- Assim, dadas tais complexidades, o que teríamos no caso seria mera questão de creditamento fora do tempo devido, mas não creditamento a maior, cabendo, quando muito, multa!

II.5.2 - Crédito na aquisição de peça de reposição de equipamento empregado diretamente na produção de bens destinados a venda

No entendimento do fiscal autuante, ratificado pela r. decisão ora recorrida, foi equivocada a atitude da Recorrente de tomar crédito integral, como insumo industrial, referentemente à parte de equipamento cuja vida útil seria superior a 01 ano e que, portanto, deveria ter sido ativado. Especificamente, foi objeto desse ponto do lançamento a aquisição, da empresa Dedini S/A Indústria de Base, de uma peça do maquinário usualmente denominado "pré-evaporador", que havia trincado, como é comum que aconteça pelo uso extenuante nas atividades com cana-de-açúcar praticadas pela Recorrente.

- Contudo, não se tratou de aquisição de peça, cuja vida útil é superior a 01 (um) ano, que deveria ser contabilizada como ativo imobilizado. Tratou-se, isso sim, de aquisição de peça de reposição de equipamento diretamente empregado na produção de bem destinado à venda, e que sofre desgaste em função da ação diretamente exercida sobre tal bem, gerando o direito ao creditamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

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

Do conceito de insumo adotado neste Voto:

Atualmente, este Conselho Administrativo, na maior parte de suas decisões, não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação do conceito de insumos segundo a legislação do Imposto de Renda, nem aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

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, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

(...)

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

*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.

O custo dos serviços de remoção de resíduos, em face das exigências do controle ambiental, subsumem-se no conceito de insumo e ensejam a tomada de créditos.

(...)

A tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar como parâmetro para o conceito de insumo o custo de produção, quando não haja vedação nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º dessas Leis integrarem o custo de produção, esse critério oferece maior segurança jurídica tanto ao Fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda¹.

¹ Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

Nessa linha de raciocínio, 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/99². Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

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, conforme 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

² Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

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:

CONCLUSÃO

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.*

II.1 - Da glosa de créditos relacionados a bens, serviços e ativos imobilizados aplicados na produção da cana-de-açúcar (centro de custo agrícola) pelo não enquadramento no conceito de insumo da atividade de agroindústria - itens 2.2.6; 2.2.7, 2.2.8 e 2.2.10 da Termo de Constatação e Descrição dos Fatos

No caso presente, tendo em vista que a contribuinte utiliza a *atividade agrícola* tanto para sua produção industrial como para a venda de produtos ou prestação de serviços a terceiros, a fiscalização glosou parcialmente, na proporção destinada à produção industrial, os seguintes itens: *Óleo Diesel, oxigênio, acetileno, depreciação e material de manutenção*, conforme planilhas anexadas na fl. 819, vez que, nessa hipótese, o produto resultante da atividade agrícola não se destinaria a venda.

Em conformidade com o entendimento exposto no item acima deste VOTO, a atividade agrícola também integra o processo produtivo da agroindústria para fins de aproveitamento de crédito das contribuições sociais não cumulativas, assim devem ser revertidas as glosas correspondentes, da atividade agrícola para posterior uso industrial - na produção de açúcar, álcool e energia, e consequentemente ser exoneradas tais parcelas do auto de infração.

Alega a recorrente que o mesmo raciocínio se aplicaria à possibilidade de se considerar insumo os materiais de reparo e serviços vinculados ao centro de custo "compras/comercial", já que neste foram segregados produtos e atividades indispensáveis e diretamente relacionados com a produção cana-de-açúcar e, sem os quais, consequentemente, não haveria produção de açúcar e álcool pela Recorrente. A recorrente apenas alegou em caráter genérico, mas nada acrescentou aos autos relativamente a essa matéria, razão pela qual a decisão recorrida não pode ser alterada quanto a essa questão.

Nesse ponto, cabe destacar as ressalvas da fiscalização de que a contribuinte não entregou os arquivos magnéticos previstos na IN SRF nº 86/2001, os quais seriam essenciais ao aprofundamento da ação fiscal. Assim, diante somente das planilhas entregues pela empresa, andou bem a fiscalização ao reconhecer o direito creditório somente dos itens que se enquadravam como insumos relativos ao centro de custo industrial e agrícola.

II.2 - Das diferenças no cálculo do crédito presumido do estoque de abertura de álcool

O art. 10 da Lei nº 11.727/2008 dispõe sobre o desconto de crédito presumido sobre o álcool existente em estoque no dia anterior à data de início de produção de efeitos da instituição da incidência não cumulativa sobre as receitas de venda desse produto, na seguinte forma:

Art. 10. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou importadora de álcool, inclusive para fins carburantes, poderá descontar créditos presumidos relativos ao estoque deste produto existente no último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei. (Produção de efeitos)

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo corresponderão a:

I – R\$ 7,14 (sete reais e quatorze centavos) por metro cúbico de álcool, no caso da Contribuição para o PIS/Pasep; e

II – R\$ 32,86 (trinta e dois reais e oitenta e seis centavos) por metro cúbico de álcool, no caso da Cofins.

§ 2º Os créditos de que trata o caput deste artigo:

I – serão apropriados em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei, observado o disposto no § 1º deste artigo; e II – somente poderão ser utilizados para compensação com débitos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins apurados no regime não cumulativo.

§ 3º A pessoa jurídica distribuidora apurará a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a venda do estoque de álcool, inclusive para fins carburantes, existente no último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, com base no regime legal anterior à publicação da Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, independentemente da data em que a operação de venda se realizar.

A fiscalização constatou que a contribuinte descontou mensalmente o valor total de **R\$513,96** a mais do que seria cabível para as contribuições do PIS e da Cofins, tendo em vista que a contribuinte utilizou-se do estoque físico ao invés do estoque disponível de álcool.

A decisão recorrida manteve essa parcela da autuação, sob os seguintes fundamentos:

(...)

36. Na apuração da base de cálculo do PIS e Cofins se aplica o regime de competência para o reconhecimento da receita, em conformidade com o art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, c/c o art. 9º da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750, de 1993. Assim, o fato gerador da contribuição se dá no período em que as receitas ocorrem, independentemente do recebimento. Veja-se a jurisprudência pacífica do então Conselho de Contribuintes:

COFINS. BASE DE CÁLCULO. REGIME DE COMPETÊNCIA. Para efeito de apuração da base de cálculo da COFINS, o regime de reconhecimento das receitas é o regime de competência, conforme previsto na legislação do Imposto de Renda, atendendo ao disposto na Lei Complementar nº 7/70. Recurso negado. (Acórdão nº 203-07872)

37. O mesmo princípio deve ser aplicado na apropriação dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos. Neste sentido a orientação da Receita Federal do Brasil no Perguntas e Respostas da EFD abaixo transcrita:

Perguntas e Respostas do EFD

59. Qual a data correta para o fato gerador do crédito do PIS/COFINS para a geração dos registros C100 e C170? A data da emissão da NF ou a data de entrada?

A legislação das contribuições sociais (Leis 10.637 e 10.833, art. 3º, §1º, I) estabelece que o direito ao crédito se efetiva com as aquisições do mês (de bens para revenda e de bens a serem utilizados como insumos). Cada empresa que estabelece o momento de registro da aquisição de bens com direito a crédito -

se quando da emissão do documento fiscal ou se quando da entrada. O determinante é que tenha ocorrido o fato jurídico representativo da AQUISIÇÃO, que se implementa com a própria emissão da nota fiscal ou com o pagamento da mercadoria adquirida. Se uma empresa adquire mercadorias, mediante emissão de nota fiscal, no dia 28 do Mês 1, já tem direito a escriturar a aquisição e a apropriar o crédito no próprio mês 1, mas se a empresa, por questões operacionais ou de controle interno da mesma resolve só registrar a operação de aquisição quando da entrada das mercadorias no estabelecimento, início do Mês 2, então ela vai se apropriar do crédito no mês 2.

38. Assim, em observância ao princípio da competência, o estoque a que se refere o art. 10 da Lei nº 11.727/2008 é o estoque disponível e não o estoque físico. Correto, portanto, o cálculo do Crédito Presumido do estoque abertura do álcool efetuado pela fiscalização.

Tendo em vista que a recorrente no recurso voluntário apenas repisou os argumentos já apresentados na impugnação, nada acrescentando de elemento modificativo ou extintivo da matéria, a decisão recorrida há de ser mantida pelos seus próprios fundamentos. Diante da ausência de especificação na legislação de qual seria o estoque de álcool a ser descontado, é de se presumir que seja aquele decorrente da aplicação do regime aplicável para o reconhecimento das receitas, qual seja, o regime da competência.

II.3 - Da glosa de créditos relativos a despesas de armazenagem e locação de veículos

Argumenta a recorrente que a doutrina especializada que as atividades básicas da armazenagem seriam formadas por um processo constituído de três etapas distintas: a) Recebimento, b) Estocagem, e c) Distribuição, de forma que não haveria razão para se glosar os créditos referentes às despesas de armazenagem, tais como elevação de açúcar, serviços de recebimento, descarga de caminhões e vagões.

Conforme disposto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, a empresa pode descontar créditos calculados em relação a "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor". Dessa forma, não encontra amparo nesse dispositivo legal a pretensão da recorrente de descontar os valores das contribuições das despesas que não são de "armazenagem", mas que corroborariam com essa atividade.

Por certo não poderia o aplicador dessa norma concessiva de direito creditório ampliar o seu alcance de forma a abranger outros descontos não previstos expressamente pelo legislador ordinário. Nesse sentido estão as normas dispostas nos arts. 107 a 112 do CTN sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária. Também, em face do princípio da legalidade da Administração Pública, o desconto das contribuições não cumulativas só é legítimo quando previsto em lei.

Nessa linha, sob a rubrica de "armazenagem", não cabe o desconto de despesas, tais como: "a) Elevação de açúcar serviços de recebimento, descarga de caminhões, vagões, armazenagem; b) Supervisão de embarque navio giannis, quantidade 500 ton , nf 1466; c) Prestação de serviço de operação portuária (sop) - quantidade 96,564 m3, nf 1535; d)

Supervisão de embarque navio giannis, quantidade 500 ton, nf 1466; e) Serviço de transbordo ed & f man, ref ao período entre 21 a 27/09 - quantidade 3.218,86".

A pretensão da recorrente também não encontraria respaldo no art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003 ou da Lei nº 10.637/2002, pois não restou comprovado que os referidos serviços seriam, de verdade, "utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda". Na verdade, as despesas desse item referem-se a gastos com pagamento de serviços relacionados ou correlatos às despesas de armazenamento do produto final da recorrente, após o seu processo produtivo, de forma que não poderiam ser consideradas como serviços utilizados na produção ou fabricação dos bens destinados à venda.

Assim, esses gastos mais se assemelham a despesas com vendas, para as quais não há hipótese permissiva para o desconto do PIS e da Cofins, conforme entendimentos já expressos nos Acórdãos deste CARF cujas ementas se seguem:

Acórdão nº 3403-002.139, j. 25/04/2013, Rel. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

Ementa:

COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DESPESAS COM SERVIÇOS DE CAPATAZIA E ESTIVA. INADMISSIBILIDADE.

Não se vinculando à atividade propriamente produtiva, as despesas incorridas com capatazia e estiva se assemelham mais a espécies de despesas com vendas, sem que, todavia, o artigo 3º da Lei nº 10.833/03 contenha hipótese permissiva para o creditamento da COFINS, apurada segundo o regime não cumulativo.

(...)

Acórdão nº 3403-003.097, j. 22/07/2014, Rel. Alexandre Kern, unânime:

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE E DESPESAS DE ARMAZENAGEM NAS OPERAÇÕES DE VENDA. EXTENSÃO.

As operações de movimentação de contêiner cheio; serviço de fumigação de pallets; despesas com capatazia e reembolso de CPMF; movimentação de embarcação; transporte de contêineres vazios e sua devolução para o exportador; descarga de contêineres; vistoria de contêineres; handling de contêineres; unitização e desunitização de contêineres e uso de pátio não estão abrangidos no conceito de armazenagem e tampouco podem ser concebidas como etapa do frete nas operações de venda, razão pela qual os respectivos gastos não ensejam o creditamento da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ABONO DE JUROS.

O ressarcimento de saldos credores da contribuição social não cumulativa não enseja atualização monetária nem juros sobre os respectivos valores.

Alega a recorrente que seria cabível o creditamento relativamente ao aluguel de veículos como tratores, colheitadeiras, etc., os quais, enquadrar-se-iam no conceito de

"equipamentos" intrinsecamente relacionados à sua atividade, ao contrário do entendimento da fiscalização, sustentado no Solução de Consulta COSIT nº 01/2014. Sustenta que, se o dispositivo legal diz locação de máquinas, equipamentos e prédios, obviamente quer se referir a toda e qualquer locação de bem que seja impreterível para o desempenho da atividade fim da pessoa jurídica, sendo certo que tal conceito também engloba a locação de máquinas agrícolas no caso de empresa que tem como atividade fim o ramo da agroindústria.

De outra parte, é verdade que as despesas com alugueis de veículos não encontram previsão legal de creditamento no inciso IV do art. 3º das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o qual só abriga a hipótese de "alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa". O conceito de veículo não se confunde com o de máquinas ou equipamentos, conforme já manifestado na Solução de Consulta COSIT nº 1, de 02/01/2014, e em alguns precedentes deste CARF, tais como: Acórdão nº 3401-01.907, de 19/07/2012, e Acórdão nº 3302-002.780, de 11/12/2014.

Não obstante isso, conforme alegado pela recorrente, consta nas planilhas anexadas na fl. 820 do presente processo, a título de alugueis de veículos, entre outras, as glosas de locação de tratores e máquinas e equipamentos agrícolas, tais como, empilhadeira, serra clipper p/piso, equipamento de telefonia, pá carregadeira, motoniveladora, colheitadeira, colhedoras de cana, transbordo, máquina, máquina e transbordo, máquina esteira, e retroescavadeira.

O trator é considerado pelo Código Brasileiro de Trânsito - LEI Nº 9.503/97 (Anexo I) como um veículo automotor:

TRATOR - veículo automotor construído para realizar trabalho agrícola, de construção e pavimentação e tracionar outros veículos e equipamentos.

VEÍCULO AUTOMOTOR - todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico).

A Lei nº 6.729/1979, que dispõe sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre, também traz outros conceitos que podem fornecer parâmetros para a questão:

Art. 2º Consideram-se: (Redação dada pela Lei nº 8.132, de 1990)

(...)

III - veículo automotor, de via terrestre, o automóvel, caminhão, ônibus, trator, motocicleta e similares; (Redação dada pela Lei nº 8.132, de 1990)

IV - implemento, a máquina ou petrecho que se acopla o veículo automotor, na interação de suas finalidades; (Redação dada pela Lei nº 8.132, de 1990)

V - componente, a peça ou conjunto integrante do veículo automotor ou implemento de série; (Redação dada pela Lei nº 8.132, de 1990)

VI - máquina agrícola, a colheitadeira, a debulhadora, a trilhadeira e demais aparelhos similares destinados à agricultura, automotrizes ou acionados por trator ou outra fonte externa; (Redação dada pela Lei nº 8.132, de 1990)

VII - implemento agrícola, o arado, a grade, a roçadeira e demais petrechos destinados à agricultura; (Redação dada pela Lei nº 8.132, de 1990)

(...)

§ 1º Para os fins desta lei: (Redação dada pela Lei nº 8.132, de 1990)

(...)

b) entende-se por trator aquele destinado a uso agrícola, capaz também de servir a outros fins, excluídos os tratores de esteira, as motoniveladoras e as máquinas rodoviárias para outras destinações; (Redação dada pela Lei nº 8.132, de 1990)

(...) [grifos desta Relatora]

Na linha traçada pelos dispositivos transcritos acima, entendo que o *trator* enquadra-se no conceito de "veículo", não se vislumbrando hipótese de creditamento como aluguel de "máquina e equipamento". Por outro lado, parece-me que as *máquinas e implementos agrícolas* mais se acomodam ao conceito de "máquinas e equipamentos" do que à definição de "veículos".

Assim, no presente processo, por entender que não se enquadram no conceito de veículos e, portanto, não estão albergados pela motivação da glosa da fiscalização, voto no sentido de reverter as seguintes glosas de locação dos seguintes bens, exonerando as parcelas correspondentes da autuação: *empilhadeira, serra clipper p/piso, equipamento de telefonia, pá carregadeira, motoniveladora, colheitadeira, colhedoras de cana, transbordo, máquina, máquina e transbordo, máquina esteira e retroescavadeira*.

II.4 - Da glosa de insumos adquiridos com alíquota zero (cal virgem dolomítica, óxido cálcio e magnésio virgem; enxofre e enxofre lentilhado; cal hidratado calcítica e cal virgem calcítica)

O artigo 3º, § 2º inciso II da Lei nº 10.833/03 veda o aproveitamento do crédito na "aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição".

Assim, não há possibilidade de creditamento nas aquisições de bens e serviços para os quais não houve o pagamento das contribuições, inclusive no caso de bens ou serviços adquiridos com isenção, quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

De outra parte, se os bens ou serviços adquiridos com isenção forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços submetidos à tributação, estará assegurado o direito ao crédito, obviamente, desde que observados os demais requisitos legais para o desconto de créditos.

No entanto, no caso da recorrente, trata-se de insumos adquiridos sob alíquota zero, mas não com isenção, razão pela qual não há que se analisar se seriam

"revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero", para se verificar a impossibilidade de creditamento.

Também não se vislumbra hipótese de conversão de diligência para apurar se as algumas aquisições não foram sujeitas a alíquota zero, eis que o seriam em face determinação contida na legislação tributária, não gerando o correspondente creditamento.

II.5 - Outros créditos glosados

II.5.1 - Crédito presumido sobre as aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no País

Verificou a fiscalização diferenças no cálculo do crédito presumido pleiteado sobre as aquisições de cana-de-açúcar da contribuinte, vez que os valores apropriados eram superiores aos encontrados nas notas fiscais de compra, nos seguintes termos:

2.2.3 - Diferenças no cálculo do crédito presumido sobre as aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no país:

Analisando as memórias de cálculos apresentadas, verifica-se que a empresa se apropriou de crédito presumido sobre as aquisições de cana-de-açúcar em valores superiores aos encontrados nas notas fiscais de compra. Estes valores são referentes às provisões feitas para possíveis e futuros pagamentos decorrentes do rendimento da cana (ATR – açúcar total recuperável), divulgado mensalmente pela Consecana.

(...)

A decisão recorrida apresentou os seguintes fundamentos para manter a autuação:

(...)

Verifica-se que a fiscalização partiu de bases concretas (notas fiscais de compras) para apurar o crédito presumido sobre aquisições de cana-de-açúcar, e esclareceu que as diferenças constatadas decorrem da não aceitação das provisões feitas para possíveis e futuros pagamentos decorrentes do rendimento da cana (ATR).

Contudo, o impugnante contesta a apuração realizada alegando que a fiscalização, dada a especificidade dos negócios no mercado de cana-de-açúcar, não entendeu a metodologia aplicada, e requer a conversão do julgamento em diligência.

Se o impugnante pretende infirmar os valores de créditos presumidos apurados pela fiscalização com base nas notas fiscais de compras, a ele incumbe comprovar que o valor da aquisição da cana-de-açúcar não é o indicado nas referidas notas.

O próprio contribuinte afirma que, em razão da metodologia diferenciada, o valor total pactuado é pago através de duas notas fiscais distintas, em tempos distintos. Assim, bastaria ao contribuinte apresentar as citadas notas fiscais, e/ou outros

documentos, para demonstrar que os valores utilizados pela fiscalização para apurar os créditos presumidos (notas fiscais de compras) não eram os corretos.

É princípio consagrado em direito que quem alega tem que provar, incumbindo, pois, ao contribuinte a instrução do processo com documentos hábeis e idôneos que comprovam seus argumentos e descaracterizam outros acostados aos autos.

(...)

No presente caso, o impugnante não se incumbiu de seu ônus, ou seja, não comprovou, com base na documentação hábil, idônea e suficiente, que o valor utilizado pela fiscalização para apurar os créditos presumidos (notas fiscais de compras) não era o correto.

No caso, não é razoável requerer diligência, visto que os documentos hábeis a comprovar o valor correto das bases de cálculo do crédito presumido estariam de posse do próprio contribuinte, os quais teriam que ser apresentados na oportunidade da impugnação.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a legislação tributária consagra o princípio da busca da verdade material, facultando à autoridade julgadora determinar, de ofício ou a requerimento do contribuinte, a realização de diligências e perícias, quando as entender necessárias para o deslinde da matéria.

(...)

Em realidade, o impugnante não usa o pedido de diligência para dirimir dúvidas, mas apenas para complementar ou suprir deficiências de sua impugnação, fato para o qual a diligência não deve ser utilizada.

Caberia à própria autuada, mediante exame do auto de infração e de seus anexos, comparando-os com os dados e documentos constantes da sua escrita contábil e fiscal, atacar os pontos que julga equivocados. Não é caso para diligência. Para levantar e atacar tais questões é que existe a impugnação ao lançamento.

Portanto, é de ser indeferido o pedido de diligência formulado pela impugnante.

(...)

Alega a recorrente que o lançamento seria viciado nessa parte por ausência de motivação e que a decisão recorrida teria sido minimamente fundamentada, o que não merece prosperar, conforme trechos acima transcritos das duas decisões.

Incumbiria à contribuinte, na condição de requerente de reconhecimento de direito creditório, a comprovação do crédito alegado, inclusive quanto ao aspecto da formação do preço das correspondentes aquisições. A mera alegação de que o valor constante nas notas fiscais seria complementado por um outro valor, sem a efetiva comprovação desse pagamento complementar, não é suficiente a demonstrar que o valor constante nas notas fiscais de compra apresentadas não seria o valor total das aquisições.

A fiscalização legitimamente excluiu do cálculo do crédito presumido as parcelas de pagamento não comprovadas com documentação idônea para as correspondentes

aquisições. No caso de auto de infração decorrente de glosas, o ônus da prova da fiscalização se restringe à demonstração de que a requerente não comprovou o direito creditório alegado.

De outra parte, a contribuinte não apresentou no momento adequado, qual seja, por ocasião da impugnação (art. 16, III e §4º do Decreto nº 70.235/72), o elemento modificativo ou extintivo da autuação nesta parte, razão pela qual a decisão recorrida há de ser mantida pelos seus próprios fundamentos, não se cogitando de conversão do julgamento em diligência para, de novo, produzir provas que já deveriam ter sido produzidas pela própria contribuinte. Assim, entendo que deve ser indeferida a diligência solicitada nesse sentido.

II.5.2 - Crédito na aquisição de peça de reposição de equipamento empregado diretamente na produção de bens destinados a venda

Nesse item sustenta a fiscalização que:

2.2.5 – Glosas de créditos de produtos aplicados em bem integrante no ativo não circulante.

De acordo com a legislação em vigor, as pessoa jurídica, que se dedique à atividade agropecuária, pode descontar créditos da Cofins calculados em relação à aquisição de partes e peças de reposição e aos serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinada à venda, desde que essas partes e peças sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto produzido e não sejam contabilizadas em seu ativo imobilizado. Deve ser contabilizado como ativo imobilizado as partes e peças cuja vida útil ultrapasse 1 ano.

Analizando aos produtos adquiridos pela empresa, constatamos que a empresa tomou crédito integral, como insumo industrial, parte de equipamento cuja vida útil é superior a 1 ano.

Em 20.03.2009, a empresa adquiriu da empresa Dedini S/A Industria de Base, através da Notas Fiscal n.º 109.739, de 20.03.2009, no valor de R\$ 63.000,00, o tampo Torisférico Nar 6%, destinado a atender as normas técnicas de segurança, cuja vida útil é superior a 1 ano e, portanto, deveria ter sido ativado.

Conseqüentemente o crédito pleiteado será glosado, pois não atende aos requisitos legais.

Argumenta a recorrente que não se trataria de aquisição de peça que deveria ser contabilizada como ativo imobilizado, tendo se tratado, isso sim, de aquisição de peça de reposição de equipamento diretamente empregado na produção de bem destinado à venda, e que sofre desgaste em função da ação diretamente exercida sobre tal bem, gerando o direito ao creditamento.

No entanto, em conformidade com o art. 3º, VI, §1º, III das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, o crédito é determinado mediante a aplicação da alíquota sobre o valor dos encargos de depreciação para os bens ativáveis como o referido acima, para os quais, portanto, não cabe o creditamento como pleiteado pela contribuinte, como insumo pelo valor total da aquisição. De forma que nada há a reformar nesta parte da decisão recorrida.

Assim, em face do exposto, voto no sentido de **dar provimento parcial ao recurso voluntário**, para reverter as seguintes glosas, exonerando as parcelas correspondentes da autuação:

a) Aquisições da atividade agrícola de *Óleo Diesel, oxigênio, acetileno, depreciação e material de manutenção*; e

b) Locação dos seguintes bens: *empilhadeira, serra clipper p/piso, equipamento de telefonia, pá carregadeira, motoniveladora, colheitadeira, colhedoras de cana, transbordo, máquina, máquina e transbordo, máquina esteira e retroescavadeira*.

É como voto.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro - Redator Designado

1. Conforme se observa dos autos, trata-se de Auto de Infração lavrado em desfavor da Recorrente e com o fito de ver exigido valores referentes à COFINS e ao PIS. Em suma, estamos diante da conhecida discussão, neste Tribunal, a respeito do conceito de insumo para fins de incidência das aludidas contribuições, a qual gravita em torno de uma postura mais restritiva por parte da Receita Federal do Brasil, o que se dá com fundamento nas INs n.s 247/02 e 404/04, bem como de uma visão mais ampla por parte dos contribuintes, que atrelam o conceito de insumo a ideia de despesa dedutível, nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda.

2. Partindo do sobredito pressuposto, ou seja, de que insumo para fins de crédito de PIS e COFINS é aquele conceito estrito e aproximado da legislação do IPI (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) diretamente empregados na fase de industrialização, a fiscalização glosou todos aqueles créditos tomados pela Recorrente e que diziam respeito à produção de açúcar e álcool na fase agrícola.

3. Por sua vez, a respeitável Conselheira Relatora, ao apreciar a matéria, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte para reverter as seguintes glosas:

(i) aquisições da atividade agrícola de *óleo Diesel, oxigênio, acetileno, depreciação e material de manutenção*; e

(ii) locação dos seguintes bens: *empilhadeira, serra clipper p/piso, equipamento de telefonia, pá carregadeira, motoniveladora, colheitadeira, colhedoras de cana, transbordo, máquina, máquina e transbordo, máquina esteira e retroescavadeira*.

4. Ocorre que, com a devida vênia, ousei discordar da ilustre Relatora e, por conseguinte, prover o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte em maior extensão, uma vez que também reverti as seguintes glosas:

(i) em relação às "despesas indevidas de armazenagem", os créditos referentes aos serviços de *transbordo*; e

(ii) no que tange aos "créditos indevidos de veículos", os créditos referentes aos *tratores* utilizados pela Recorrente em sua atividade empresarial.

5. Em relação aos serviços de transbordo, embora contabilmente tratado (indevidamente) como despesas com serviços de armazenagem, o que se vê, em verdade, é típica despesa com serviços referentes à fase agrícola da produção de açúcar e álcool.

6. Na produção do açúcar e álcool o transbordo tem uma importante finalidade na área agrícola: sua função é, **dentro da área de cultivo da cana-de-açúcar**, (i) transportar toletes de cana para a área de plantio e, depois do lapso temporal necessário para o cultivo deste tolete e consequente colheita da planta da cana que será utilizada na moagem, (ii) **transportar a cana colhida da área de cultivo até os caminhões/treminhões** que, por seu turno,

transportarão o produto colhido para fora da área de plantio, i.e., até as usinas de açúcar e álcool. As imagens abaixo ilustram bem tais operações:



7. Assim, resta claro que os custos empregados com serviços de transbordo também são insumos para a produção do açúcar e álcool, os quais são gastos na fase agrícola, motivo pelo qual as glosas são indevidas também neste item em particular.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 23/05/2016

por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, A

ssinado digitalmente em 24/05/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 30/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

8. Não obstante, também é indevida a glosa incidente sobre locação de tratores, haja vista o disposto no inciso IV do art. 3º das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Segundo tais dispositivos é possível a tomada de crédito na hipótese de valores pagos a título de "aluguéis de prédios, **máquinas e equipamentos**, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa".

9. Parece certo que, levando em consideração a atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente, em especial a sua fase agrícola, não seria adequado convocar a qualificação atribuída pelo CTB ao trator, o que, para fins de legislação de trânsito, tem por escopo apenas submetê-lo aos registros documentais próprios de veículos automotores. No presente caso o trator deve ser visto no contexto em que empregado, ou seja, não como veículo automotor, mas sim como máquina indispensável para a produção da cana-de-açúcar. Logo, os valores pagos a título de locação com tais máquinas cancelam o creditamento perpetrado pela Recorrente e, por via transversa, macula a glosa efetuado pela fiscalização.

10. Neste esteio, **voto** para dar provimento em maior extensão ao Recurso voluntário interposto pelo contribuinte, de modo a também reverter as glosas indevidamente incidentes sobre (ii) os *serviços de transbordo* e também sobre (ii) a *locação de tratores*.

11. É como voto.

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro - Redator Designado