



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

Processo nº 19515.720761/2016-85
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-006.035 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2019
Matéria COFINS
Recorrente BRESCO - COMPANHIA BRASILEIRA DE ENERGIA RENOVÁVEL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

REIDI. DESONERAÇÃO. OBJETIVOS.

Os benefícios fiscais do Reidi devem ser canalizados à finalidade pretendida, qual seja, a redução de custo inicial dos projetos de infraestrutura. A beneficiária deve manter controle documental e contábil que permita a comprovação da utilização dos bens e serviços de acordo com os objetivos previstos. Caracterizado pela fiscalização o desvio de finalidade, as contribuições para o PIS e a Cofins devem ser objeto de lançamento de ofício. Não há previsão legal para validar os créditos glosados decorrentes das aquisições do Reidi em função do lançamento de ofício das contribuições.

CRÉDITO. COMPRAS NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO. REIDI.

As aquisições de produtos que não sofreram tributação pelo PIS e Cofins, via de regra, por terem sido adquiridos de não contribuintes, gozarem de suspensão ou terem a alíquota reduzida a zero, não geram direito a crédito.

Isso inclui os créditos calculados sobre encargos de depreciação, relacionados às aquisições de bens do ativo imobilizado adquiridos com a suspensão das contribuições prevista no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

FRETE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

REIDI. DESONERAÇÃO. OBJETIVOS.

Os benefícios fiscais do Reidi devem ser canalizados à finalidade pretendida, qual seja, a redução de custo inicial dos projetos de infraestrutura. A beneficiária deve manter controle documental e contábil que permita a comprovação da utilização dos bens e serviços de acordo com os objetivos previstos. Caracterizado pela fiscalização o desvio de finalidade, as contribuições para o PIS e a Cofins devem ser objeto de lançamento de ofício. Não há previsão legal para validar os créditos glosados decorrentes das aquisições do Reidi em função do lançamento de ofício das contribuições.

CRÉDITO. COMPRAS NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO. REIDI.

As aquisições de produtos que não sofreram tributação pelo PIS e Cofins, via de regra, por terem sido adquiridos de não contribuintes, gozarem de suspensão ou terem a alíquota reduzida a zero, não geram direito a crédito. Isso inclui os créditos calculados sobre encargos de depreciação, relacionados às aquisições de bens do ativo imobilizado adquiridos com a suspensão das contribuições prevista no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para acatar a possibilidade de se apurar créditos de PIS e da COFINS não cumulativos referente a processo produtivo da recorrente, inclusive as fases de produção agrícola, para as seguintes despesas: uniformes, vestuários, equipamentos de proteção de uso pessoal, análises laboratoriais; combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados na frota agrícola; adubos produtos químicos e defensivos agrícolas; depreciação do ativo imobilizado da fase agrícola utilizado na produção e fretes na aquisição de produtos isentos e com alíquota zero. O Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira votou pelas conclusões quanto ao REIDI.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Júnior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

Trata o presente processo de Autos de Infração lavrados contra o sujeito passivo em epígrafe para constituição de créditos tributários de Cofins e PIS e para glosa de créditos apurados na sistemática não-cumulativa das contribuições, referentes ao período janeiro de 2011 a dezembro de 2011. O contribuinte é empresa do setor sucroalcooleiro, basicamente atuando na industrialização de álcool a partir da produção rural própria. O Relatório Fiscal das fls. 597 a 631 descreve o procedimento realizado e as infrações constatadas.

De início, é apontado que o contribuinte retificou parte dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon) durante o procedimento fiscal e apresentou planilhas explicativas e corretivas dos valores, em função de valores zerados nas declarações originais, bem como de erros cometidos. São também descritas as dificuldades enfrentadas na auditoria. Em especial, elas foram decorrentes, primeiro, da utilização de um histórico padrão em vários itens da escrituração, sem referência ao bem contabilizado e com lançamentos contábeis iguais sem a identificação das notas fiscais específicas. Segundo, eram utilizadas contas transitórias e os valores, depois, distribuídos, com rateios automáticos pelo sistema para centrais de custos. Trata, ainda, do conceito de insumo adotado na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e da legislação referente ao regime não-cumulativo e a respectiva apuração de créditos.

Com relação aos bens utilizados como insumos, foram constatadas as seguintes infrações na apuração de créditos, que foram objeto de glosa:

- Gastos para setores não ligados diretamente ao setor de produção: área administrativa, contabilidade, segurança e ambulatório;

- Ativo fixo: o PIS e Cofins a recuperar sobre bens do ativo imobilizado foram aproveitados diretamente como insumo;
- Compras de bens que não são insumo: de acordo com a descrição dos itens, móveis e utensílios, medicamentos, alimentos, materiais de limpeza, de informática e escritório, licenças de informática, equipamentos de segurança e materiais para segurança, laboratório, construção e afins;
- Itens ativáveis: não poderiam gerar crédito, pelo menos diretamente como insumos, as aquisições de partes e peças de veículos e maquinário com valor maior do que R\$ 326,61 e vida útil superior a um ano, que deveriam ter sido incorporados ao ativo imobilizado, em conformidade com o disposto no art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR / 1999);
- Compra sem incidência das contribuições – sujeitas ao regime monofásico, ou alíquota zero, tratando-se de peças de veículos, adubos e fertilizantes e correlatos;
- Itens sem registros contábeis – que não permitem verificação;
- Dispêndios com a produção agrícola de cana-de-açúcar: item comentado no parágrafo seguinte.

Em relação ao último item da glosa de bens utilizados como insumo, cabe explicar melhor a justificativa apresentada no Relatório Fiscal, e que também terá efeitos sobre os serviços e amortizações. Foi apurado que a venda de cana de produção própria é em percentual irrisório sobre o total. A produção de cana-de-açúcar é, em ampla medida, para a produção de etanol. O entendimento da RFB sobre a questão é abordado, sendo este que, em resumo, os bens e serviços aproveitados no cultivo da cana-de-açúcar não são insumo da produção de etanol. Assim, os bens utilizados na área agrícola não foram considerados como base de cálculo dos créditos. Também não foram considerados algumas despesas referentes a área agrícola, mas classificadas como mistas, uma vez que a empresa não fazia separação.

Quanto aos serviços utilizados como insumos, as glosas podem ser assim resumidas:

- Ativo fixo: os fretes são parte do custo de máquinas e equipamentos e só poderiam ser aproveitados como componentes do custo do imobilizado, não sendo permitido o desconto direto;
- Fretes de compras alíquota zero: trata-se principalmente do calcário dolomítico e, em geral, corretivos do solo e defensivos agrícolas, que não são passíveis de crédito por não haver incidência das contribuições na compra efetuada pela empresa, sendo que os dispêndios para a área agrícola não seriam compatíveis com a apuração de créditos de qualquer forma;
- Fretes não identificados – valores em que não foi possível identificar a função, em que não existiam informações de nota fiscal, valor e fornecedor ;
- Serviços que não são insumo: direcionados aos centros de custos diferentes da produção (administrativo, correio, segurança, transporte e uniforme);
- Fretes “indiretos”: para transporte de pessoas, móveis e utensílios, material de higiene, limpeza, laboratório, escritório e afins.

Também foram objeto de glosa valores classificados como “Imobilizado 12”, adquiridos pela metodologia prevista na Lei

11.774/2008, que possibilita o desconto dos créditos das contribuições no prazo de 12 (doze) meses. As glosas referem-se às compras direcionadas para os centros de custos Administração, Correio e Segurança. Também foram glosadas as compras referentes a máquinas e equipamentos não ligados diretamente ao processo produtivo (móveis e utensílios, produtos químicos, partes e peças de reposição não vinculadas diretamente à produção de combustível, ferramentas, bens para escritório e afins). Assim como nos itens anteriores, foram objeto de glosa os valores para os quais não foi possível localizar os dados específicos da operação e/ou sem registro contábil (indicado apenas “#ND” nas colunas referentes às contas debitadas e creditadas). Outro item objeto de glosa refere-se às compras sem incidência das contribuições (carreta ecológica, guincho, prensa hidráulica e similares).

Por fim, ainda para o item “Imobilizado 12”, foram glosados os valores relacionados ao Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (Reidi), instituído pela Lei 11.488/2007. A empresa é habilitada no referido regime por portarias do Ministério das Minas e Energia e respectivos atos declaratórios executivos. No Relatório Fiscal consta explicação sobre o funcionamento e condições do Reidi. Após intimações e respostas da empresa, conclui-se que ela não conseguiu comprovar a localização do bem ou o controle da depreciação, sendo que a escrituração não permitia relacionar diretamente valores e notas fiscais para aferir a utilização de cada bem adquirido através do Reidi. Como as máquinas e equipamentos adquiridos através do Reidi não são passíveis de creditamento, uma vez que inexistente incidência de PIS e Cofins, sendo as compras realizadas com suspensão, convertidas em alíquota zero no caso de cumprida a finalidade a que se propõe, os valores dos créditos são indevidos e foram glosados. Como a empresa não comprovou a utilização dos bens adquiridos na finalidade prevista, os valores das contribuições também foram objeto de lançamento de ofício, em conformidade com a previsão do art. 3º, § 3º da Lei 11.488/2007.

No mais, ainda seguindo o Relatório Fiscal, os valores mantidos pela empresa no Imobilizado, feitos os ajustes para as glosas já mencionadas, foram aproveitados, em conformidade com as planilhas apresentadas pela empresa, de acordo com a regra legal, na sistemática de 12 (doze) ou 24 (vinte e quatro) meses. Também foram glosadas os itens “despesas de Leasing” e “outras despesas”, uma vez que não foi apresentada a comprovação pelo contribuinte. A auditoria procedeu os ajustes e recalculou a contribuição, considerando as receitas tributáveis extraídas do Razão da empresa, pelos critérios explicados no texto, apresentando as planilhas respectivas.

Cumpra referir que foi lavrada representação penal no processo administrativo de nº 19515-720.770/2016-76, anexado por apensação ao presente, em função dos eventos relacionados ao Reidi e da possível caracterização das infrações penais previstas na Lei 8.137/1990. Contam as planilhas referentes a discriminação das glosas efetuadas, bem como da apuração do

saldo remanescente dos créditos de PIS e Cofins (fl. 629 e 630), a serem ajustados pelo contribuinte.

Nos Autos de Infração de PIS e de Cofins (fls. 579 a 596), referentes ao ano de 2011, foram constituídos os valores decorrentes da obrigação de recolhimento do PIS e da Cofins referentes ao Reidi, conforme acima exposto, com a multa de ofício de 75%. Também constam as glosas de créditos descontados pelo contribuinte (fls. 583 e 592).

A empresa foi cientificada em 14/12/2016 (fl. 646). Em 12/01/2017, é apresentada impugnação (fls. 650 a 749), na qual, de início, a empresa se dá por intimada em 13/12/2017, no domicílio eletrônico. O resumo dos fatos é apresentado.

Primeiro, a impugnante questiona o conceito de insumo adotado pela fiscalização. Entende que não deve prevalecer o conceito originário da legislação do IPI. A Lei refere-se a bens e serviços utilizados como insumo na “produção”, o que abrange todas as etapas necessárias para obter o produto final, sendo mais amplo do que “fabricação”. Denota que a intenção do legislador era autorizar créditos relativos a bens e serviços utilizados direta ou indiretamente, em contato direto ou não. O ponto central é a relação de pertinência com a obtenção do produto final. Cita doutrinadores, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e ementa de decisão do STJ.

Segue a impugnação questionando a glosa dos créditos sobre os insumos aplicados na fase agrícola. Não é possível dissociar a cana-de-açúcar do produto final, o álcool, e, portanto, também seus insumos não podem ser dissociados do produto. Até porque, se comprada a cana, não se questiona o crédito. Entende que a sistemática adotada pela Receita Federal criaria um tratamento diferenciado para quem compra de terceiros sua matéria prima, em relação a quem a produzir. Cita texto de IN da RFB que reconhece processo industrial na fabricação de cana. Assim, não se poderia deixar de reconhecer seus insumos. Igualmente, cita doutrina e decisões do Carf em apoio ao entendimento sustentado. Junta Laudo Técnico da empresa PricewaterhouseCoopers (fls. 732 a 748) que descreve todo o processo produtivo da empresa sucroalcooleira, compreendendo desde o plantio da cana-de-açúcar até a saída do produto acabado, entendendo que devem ser reconhecidos os insumos da fase rural.

Mais especificamente em relação aos bens utilizados como insumo, argumenta que o trabalho fiscal teve como premissa que todos os bens registrados no ativo, e não em despesa, não seriam passíveis de gerar créditos. Porém, todas as mercadorias são registradas primeiro em conta de estoque, que é conta de ativo. A forma de registro contábil não tem o condão de invalidar o crédito, evento jurídico. Ainda seguindo a impugnação, os combustíveis, lubrificantes e peças de reposição (pneus, câmaras, grades etc.), são de uso de tratores e caminhões, indispensáveis na fase agrícola. Cita decisão do Carf. Os adubos e químicos são indispensáveis na lavoura, configurando-se como insumos. Já os Equipamentos de Proteção Individual (EPI), dispêndios laboratoriais e gases, são necessidades na fase agrícola, o que seria confirmado pelo Laudo anexado. Contesta, também, a informação de inexistência de registro contábil, pois havia sido identificado o correto registro, conforme planilha que anexa, já apresentada na fase fiscalizatória.

Com relação à glosa sobre os serviços aproveitados como insumos, repisa os argumentos apresentados com relação aos bens. Agrega que no setor Administrativo se encontram contabilizados serviços vinculados ao processo produtivo, tais como manutenção de equipamentos de transporte e, por engano, bens da fase agrícola, como botinas, luvas e outros.

Quanto à glosa sobre os fretes, argumenta: (a) Os fretes possuem relação de pertinência e dependência com o processo produtivo, a despeito de não terem contato com o bem produzido; (b) Mesmo que os bens transportados não estejam sujeitos ao PIS e Cofins, o frete é serviço tributado e, portanto, passível de creditamento; e (c) A norma do inciso IX do art. 3º é ampliativa em relação ao inciso II, assim, tanto o frete na operação de venda concede o direito quanto aquele na aquisição de bens do processo produtivo.

Questiona-se, também, a glosa sobre os bens do ativo imobilizado. Os argumentos já relatados são reforçados, uma vez que as questões envolvendo o conceito de insumo tem implicação sobre os bens, insumos ou imobilizado, aproveitados como crédito. Ademais, já haviam se passado mais do que 12 (doze) meses e os bens, seja na fase agrícola ou industrial, foram utilizados no processo produtivo. Quanto aos bens do ativo imobilizado, diferente do afirmado no trabalho fiscal, foi demonstrada cabalmente a contabilização de todos os itens (anexa planilha).

A impugnante argumenta que, para lançar a contribuição decorrente de alegado descumprimento de dispositivo legal, a fiscalização deveria ter demonstrado que os bens não estão sendo aplicados em obra de infraestrutura. Sustenta que foram apresentados os registros de todas as máquinas beneficiadas pelo Reidi. Subsidiariamente, se mantido o auto de infração sobre estes valores, pleiteia sejam conferidos os créditos da não-cumulatividade respectivos, uma vez que ambos são excludentes. Cumpre referir ainda que no Laudo Técnico (Anexo 2 da impugnação), são criticados os conceitos de INs e Soluções de Consulta da RFB que restringem o conceito de insumo. Apura-se que, na produção de etanol, os custos agrícolas responderiam por 50% a 60% do total. Também, afora a argumentação já abordada no texto da impugnação, é referido que a formação da lavoura (até a cobertura das mudas no solo), formam o ativo imobilizado, para o qual é permitido o crédito. Já a manutenção e tratamento da lavoura, o corte e carregamento de cana-de-açúcar, são custos necessários da produção de açúcar e etanol. Por fim, a impugnante requer seja julgado improcedente o auto de infração.

A unidade de origem atesta a tempestividade da peça impugnatória e encaminha para julgamento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento negou provimento a impugnação, mantendo integralmente o lançamento. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não-cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos bens destinados à venda.

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMO. PRODUÇÃO PRÓPRIA.

Não se permite o creditamento para as aquisições de bens ou serviços, inclusive no caso do imobilizado, utilizados na produção própria de cana-de-açúcar, que servirá de insumo para a produção de outros produtos, como o etanol, destinados à venda.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, somente os que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito. O aproveitamento destes créditos, pela empresa, deve ser realizado mês a mês com base na depreciação incorrida.

CRÉDITO. COMPRAS NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO. REIDI.

As aquisições de produtos que não sofreram tributação pelo PIS e Cofins, via de regra, por terem sido adquiridos de não contribuintes, gozarem de suspensão ou terem a alíquota reduzida a zero, não geram direito a crédito. Isso inclui os créditos calculados sobre encargos de depreciação, relacionados às aquisições de bens do ativo imobilizado adquiridos com a suspensão das contribuições prevista no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI).

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições para o PIS e a Cofins. Não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra. Tratando-se, porém, comprovadamente, de aquisição de bens caracterizados como insumos, o valor do frete incorrido é passível de apuração de crédito de forma indireta, na medida em que integra o custo de aquisição do respectivo bem, e, portanto, compõe a base de cálculo da apuração dos créditos se, e na proporção que, o bem a compuser.

REIDI. DESONERAÇÃO. OBJETIVOS.

Os benefícios fiscais do Reidi devem ser canalizados à finalidade pretendida, qual seja, a redução de custo inicial dos projetos de infraestrutura. A beneficiária deve manter controle documental e

contábil que permita a comprovação da utilização dos bens e serviços de acordo com os objetivos previstos. Caracterizado pela fiscalização o desvio de finalidade, as contribuições para o PIS e a Cofins devem ser objeto de lançamento de ofício. Não há previsão legal para validar os créditos glosados decorrentes das aquisições do Reidi em função do lançamento de ofício das contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não-cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos bens destinados à venda.

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMO. PRODUÇÃO PRÓPRIA.

Não se permite o creditamento para as aquisições de bens ou serviços, inclusive no caso do imobilizado, utilizados na produção própria de cana-de-açúcar, que servirá de insumo para a produção de outros produtos, como o etanol, destinados à venda.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, somente os que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito.

O aproveitamento destes créditos, pela empresa, deve ser realizado mês a mês com base na depreciação incorrida.

CRÉDITO. COMPRAS NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO. REIDI.

As aquisições de produtos que não sofreram tributação pelo PIS e Cofins, via de regra, por terem sido adquiridos de não contribuintes, gozarem de suspensão ou terem a alíquota reduzida a zero, não geram direito a crédito. Isso inclui os créditos calculados sobre encargos de depreciação, relacionados às aquisições de bens do ativo imobilizado adquiridos com a suspensão das contribuições prevista no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI).

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições para o PIS e a Cofins. Não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra. Tratando-se, porém, comprovadamente, de aquisição de bens caracterizados

como insumos, o valor do frete incorrido é passível de apuração de crédito de forma indireta, na medida em que integra o custo de aquisição do respectivo bem, e, portanto, compõe a base de cálculo da apuração dos créditos se, e na proporção que, o bem a compuser.

REIDI. DESONERAÇÃO. OBJETIVOS.

Os benefícios fiscais do Reidi devem ser canalizados à finalidade pretendida, qual seja, a redução de custo inicial dos projetos de infraestrutura. A beneficiária deve manter controle documental e contábil que permita a comprovação da utilização dos bens e serviços de acordo com os objetivos previstos. Caracterizado pela fiscalização o desvio de finalidade, as contribuições para o PIS e a Cofins devem ser objeto de lançamento de ofício. Não há previsão legal para validar os créditos glosados decorrentes das aquisições do Reidi em função do lançamento de ofício das contribuições.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

ÔNUS DA PROVA.

O interessado tem o ônus da prova acerca daquilo que alega.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão da DRJ, foi interposto Recurso Voluntário repisando as alegações já apresentadas na impugnação. Pedindo a reforma da decisão com as seguintes alegações:

- O conceito de insumo a ser aplicado na apuração do PIS e COFINS é mais abrangente que aquele utilizado pela Receita Federal;

- Defende a possibilidade de créditos referentes as despesas com insumos na fase agrícola do seu processo produtivo;

- Pede o afastamento das glosas realizadas sobre as despesas com combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados na frota agrícola;

- Pede o cancelamento das glosas referentes as despesas com adubos produtos químicos e defensivos agrícolas;

- Pede o afastamento das glosas referentes a equipamentos de proteção individual e dispêndios laboratoriais;

- pede os créditos referentes ao frete na aquisição de produtos de alíquota zero e que diferente do acórdão da DRJ, somente parte pequena dos fretes não foram comprovados;

- Pede o aproveitamento integral dos créditos referentes ao ativo imobilizado, referente aos bens utilizados na fase agrícola, bem como aqueles da área administrativa, inclusive aqueles com alíquotas zero e isentos das contribuições;

- Ilegitimidade no lançamento referente aos produtos adquiridos sob o amparo do REIDI e caso não seja aceito, subsidiariamente seja concedido o crédito na apuração não cumulativa dos bens adquiridos com o benefício do REIDI;

- Por fim, pede que caso sejam mantidos as glosas da Fiscalização que seja realizada diligência para nova apuração dos valores devidos, pois, afirma a existência de inconsistências nos débitos apurados pela Fiscalização.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

O conceito de insumo a ser utilizado na apuração dos créditos do PIS e da COFINS não cumulativos

A teor do relatado a Recorrente pretende modificar o entendimento adotado pela autoridade fiscal com a aplicação de um conceito amplo de insumo, onde os custos e despesas suportados pela empresa necessários a suas atividades, estariam incluídos nas operações possíveis de gerar créditos do PIS e da COFINS não cumulativa.

A matéria é muito conhecida deste Conselho sendo objeto de diversas manifestações sobre a possibilidade de créditos de insumos. Inicialmente vou tecer breve comentários sobre o histórico da criação do PIS e da Cofins não cumulativos e o conceito de insumo a ser aplicado para aferição dos créditos.

Ao definir a não cumulatividade do PIS e da COFINS a Emenda Constitucional nº 42/2002. incluiu o § 12º no art. 195 da CF. *verbis*:

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

As alterações promovidas pela EC nº 42 deixou à legislação infraconstitucional definir quais setores econômicos poderiam utilizar a forma de apuração não cumulativa das contribuições.

A regulamentação efetiva da utilização da não cumulatividade veio com a edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida posteriormente na Lei nº 10.637/2002 para o PIS e tratando da COFINS foi editado a Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003. O § 12º do art. 195 da CF atribui a legislação infraconstitucional determinar quais setores econômicos poderiam utilizar a não cumulatividade. Destarte, a própria norma constitucional definiu a existência de limites e restrições para a utilização da não cumulatividade.

A possibilidade de utilização de créditos para redução da contribuição devida das aquisições de bens e serviços utilizados como insumo, foi prevista no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. *Verbis*:

“II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; “

O conceito de insumo, constante da Lei nº 10.833/2003, não foi perfeitamente delimitado, surgindo desta indeterminação, uma grande discussão sobre o alcance da palavra “insumo” inserida no texto legal, gerando diversos entendimentos sobre a matéria. As interpretações adotadas ocupam um vasto campo entre duas posições extremas. A primeira defendida em normas da Receita Federal, criando posições restritivas a utilização do conceito de insumo, conforme previsto no § 4º, do art. 8º, da Instrução Normativa SRF nº 404/2004.

*“§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do **caput**, entende-se como insumos:*

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”

Outra linha de pensamento trata o conceito de insumo da forma mais abrangente possível, estendendo o seu conceito a toda e qualquer despesa realizada pela empresa para realização do suas atividades.

A posição que vem sendo adotada nas turmas do CARF vai no sentido da análise restritiva do conceito de insumo, como pode ser visto na decisão adotada no Acórdão nº 3301-00.423, que foi assim ementado:

Acórdão nº 3301-00.423 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 03 de fevereiro de 2010

Matéria Cofins Não-Cumulativa

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

INSUMOS. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA

O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

*AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. CRÉDITOS NA
INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE.*

A Lei nº 10.637/02 que instituiu o PIS não-cumulativo, em seu art. 3º, § 3º, inciso I, de modo expresso, como regra geral, vedou o aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de pessoas físicas.

*FRETE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE
PRODUÇÃO.*

Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS. IMPOSSIBILIDADE.

São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem.”

Neste sentido tem caminhado diversos julgados do CARF, ao se ater essencialmente aos conceitos definidos na norma ordinária para definir a procedência do crédito alegado pelos contribuintes, de outra forma não há o que trabalhar, pois se identificássemos a existência da não cumulatividade integral ao PIS e COFINS todo e qualquer despesa, sendo de serviço ou aquisição de insumos comporiam o quadro de créditos possíveis de redução da contribuição devida e não é o que observamos em todo arcabouço de legislação ordinária que lista uma série de definições e regras para fruição dos créditos.

Afastar por completo as restrições legais não é possível. De outra banda utilizar o conceito restritivo previsto na IN SRF 404/2004, ao meu sentir, também não é melhor solução para a questão, visto o conceito da Instrução Normativa, copiar o conceito do insumo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, entretanto, as contribuições incidem sobre o faturamento, gerando uma distorção na utilização daquele conceito para a não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Enfrentando a matéria o Superior Tribunal de Justiça decidiu no Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática do recurso repetitivo, por adotar um conceito mais amplo de insumo, adotando o critério da essencialidade ou relevância. A ementa da decisão do STJ foi assim ementada.

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para

determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

O conceito de insumo previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, esclarece que são possíveis de gerar créditos as aquisições de bens e serviços a serem utilizados na prestação de serviços ou na produção de bens. A partir da decisão do STJ, acredito que o caminho para delimitar se as despesas incorridas geram ou não o crédito passa pela definição da atividade que gerou a despesas e sua interferência na prestação de serviços ou produção de bens. O ônus que se apresenta ao julgador será para cada caso, delimitar o serviço prestado ou o processo produtivo do contribuinte e dele extrair as atividades essenciais e relevantes a sua realização e partindo deste universo, identificar os custos e despesas que possibilitariam a utilização do crédito.

Com base nestas premissas passemos a análise dos produtos e serviços que a Recorrente pretende aproveitar como créditos na apuração das contribuições que foram glosados pela Fiscalização.

Insumo - Fase agrícola

Nos termos já delineados no relatório, a Fiscalização entendeu que todas as despesas da Recorrente na fase agrícola não poderiam gerar créditos, por estarem em uma etapa anterior ao seu processo produtivo final. Entendo, que nas situações, em que a empresa adota um processo produtivo verticalizado, onde produz parte dos insumos a serem utilizados em etapas posteriores, compõe um sistema único de produção e as despesas comprovadas nestas etapas com bens e serviços ligados a produção estão aptas a gerar créditos de PIS e COFINS.

Neste mesmo caminho, foi o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018 exarado pela Coordenação de Tributação da Receita Federal, que ao analisar a questão do "insumo do insumo", ou seja, a produção de insumos a serem utilizados em processos produtivos posteriores, considerou estas etapas como um processo produtivo, permitindo a

aferição de créditos, conforme pode ser verificado no trecho abaixo extraído, do referido parecer.

3. INSUMO DO INSUMO

45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo). que todos estes produtos e serviços estão diretamente ligados ao processo produtivo da Recorrente e por diversas normas tanto sanitárias quanto trabalhistas são de uso obrigatório para o seguimento onde atua a empresa. Assim, entendo que assiste razão ao recurso para estes produtos e serviços devendo ser afastadas as glosas referentes uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização.

O recurso pode que sejam afastadas as glosas referentes aos bens e serviços utilizados na sua fase agrícola. Entendo que assiste razão a Recorrente. Assim, as glosas referentes as despesas com bens e serviços utilizados na fase agrícola da Recorrente devem ser afastados, desde que, o motivo para a glosa seja unicamente o fato dos produtos estarem vinculados a fase agrícola, esta observação, possui sentido, por dentre os argumentos apresentados pela Fiscalização para a glosa de produtos nesta fase, uma parte também sofreu

glosas por não estarem comprovadamente escriturados e comprovados e parte por referir-se a produtos com alíquota zero e isentos que não sofrem a incidência do PIS e da COFINS nas etapas anteriores.

As motivações para a manutenção destas glosas, serão apresentadas no decorrer deste voto.

Definido a questão, ao meu sentir, principal para a discussão posta nos autos, passo a analisar as situações específicas, constantes do recurso voluntário.

- Combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados na frota agrícola;

Os produtos constantes deste tópico estão diretamente ligados as atividades de manutenção de máquinas e equipamentos do processo produtivo. Ao meu sentir, tais despesas são vinculadas ao processo produtivo e aptas a serem creditadas na apuração do valor devido das contribuições, desde que não sejam em razão do prazo produtos que devam compor o ativo. Para estes casos a fruição de créditos deverá ocorrer nos termos previstos à depreciação.

Adubos, produtos químicos e defensivos agrícolas;

A utilização dos produtos deste tópico nas atividades agrícolas da empresa foram relatados nos autos e sua glosa for em razão do entendimento da Fiscalização por não considerar as despesas referentes a fase agrícola. Portanto, para estes bens e serviços a fruição de glosas é permitida, entretanto, é necessário ressaltar que para os produtos que não sofrem a incidência do PIS e da COFINS ou que não estejam devidamente comprovados as glosas devem ser mantidas.

Assim, devem ser afastadas as glosas referentes as despesas com adubos, produtos químicos e defensivos agrícola que sofrem a incidência do PIS e da COFINS e estejam corretamente comprovados.

Uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal

Entendo que todos estes produtos e serviços estão diretamente ligados ao processo produtivo da Recorrente e por diversas normas tanto sanitárias quanto trabalhistas são de uso obrigatório para o seguimento onde atua a empresa. Assim, entendo que assiste razão ao recurso para estes produtos e serviços devendo ser afastadas as glosas referentes uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal.

Análises laboratoriais

As despesas referentes a análises laboratoriais obedecem normas técnicas e atendem determinações normativas e de controle da produção. Entendo que tais despesas estão vinculadas ao processo produtivo devendo ser afastadas as glosas da Fiscalização.

Aquisições de bens com alíquota zero, isentos ou com tributação suspensa

Quanto as aquisições sujeitas à suspensão, alíquota zero e isentas, a legislação é clara em vedar a apropriação de créditos, cujas operações anteriores não sofreram a incidência das contribuições. O art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003, traz o diploma que veda tais créditos.

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

...

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da 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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(grifo nosso)

Assim, correta a glosa realizada pela Fiscalização.

Ativo imobilizado, dos bens utilizados na fase agrícola e da área administrativa, inclusive aqueles com alíquotas zero e isentos das contribuições;

Para os bens do ativo, a legislação permite o aproveitamento do créditos referente aos valores de depreciação, entretanto, não são todos os bens do ativo que permitem a fruição de créditos, é necessário que estes bens estejam vinculados ao processo produtivo da Recorrente, conforme determina o art. 3º, inciso VI da Lei 10.833/2003

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

...

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;

Conforme consta dos autos, foram glosados despesas referentes aos bens de ativo utilizados na fase agrícola e utilizados na área administrativa. Para os bens utilizados na fase agrícola, as glosas devem ser afastadas, pois conforme, consta deste voto, estão sendo consideradas no processo produtivo da Recorrente.

De outro giro, os bens do ativo ligados à área administrativa, por não estarem ligados ao processo produtivo da Recorrente, não podem auferir créditos e portanto, devem ser mantidas as glosas referentes a estas despesas.

Fretes na aquisição de produtos isentos e de alíquota zero

A Recorrente pede para afastar as glosas referentes as despesas com frete na aquisição de produtos isentos e de alíquota zero. A matéria foi enfrentada pela Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 9303-007.562 quando foi decidido que independente da tributação dos produtos adquiridos, o frete na aquisição de insumos utilizados no processo produtivo também geram direito ao crédito. Por concordar com os fundamentos do voto condutos daquele Acórdão, peço vênias para incluir no meu voto e fazer dele minhas razões de decidir quanto a esta matéria.

Continuando, relativamente à outra discussão, qual seja, possibilidade de tomada de créditos de PIS e Cofins sobre despesas com fretes relativos ao transporte de mercadorias sujeitas à alíquota zero (fertilizantes e sementes), entendo que tais fretes são essenciais e pertinentes à atividade do sujeito passivo – o que geraria crédito de PIS e Cofins.

Ora, é de se atentar que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições 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 zero, isentos ou não alcançados pela contribuição – art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Não há vedação legal e tais custos são essenciais à sua atividade. É de se clarificar que a constituição do crédito observou tão somente os valores referentes às despesas de fretes dos produtos, e não os valores de aquisição dos insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições.

Assim, devem ser afastas as glosas referentes aos fretes do transporte de insumos isentos e com alíquota zero.

Exigência das contribuições sobre bens adquiridos sob o amparo do REIDI e a possibilidade da concessão de crédito na apuração não cumulativa dos bens adquiridos com o benefício;

Concluído a etapa de apreciação dos bens e serviços a serem considerados como insumo no processo produtivo da Recorrente, resta o último tópico a ser apreciado que trata das alegações do recurso contra o lançamento referente aos produtos adquiridos sob o amparo do REIDI e o pedido subsidiário caso este tópico não lhe seja favorável, para concessão de crédito na apuração não cumulativa dos bens adquiridos com o benefício.

O Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI foi instituído pela lei 11.488/2007 e traz a suspensão da exigência do PIS e da COFINS na venda ou importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, e de materiais de construção para utilização ou incorporação em obras de infra-estrutura destinadas ao ativo imobilizado.

A Fiscalização intimou e reintimou a Recorrente a comprovar que os bens adquiridos ao amparo do REIDI foram utilizados ou incorporados em obras de infra-estrutura, de acordo com as exigência previstas para fruição do benefício fiscal. Apesar das intimações a Recorrente não apresentou os documentos e controles necessários, conforme pode ser verificado, no trecho abaixo extraído do Termo de Verificação Fiscal.

O contribuinte habilitou-se no referido regime, por meio das Portarias do Ministro de Estado de Minas e Energia, n°s: 133, 135 e 136, todas de 23/03/2009, e dos Atos Declaratórios Executivos – ADE, n°s: 35, 36 e 37, todos do dia 08/05/2009.

Com a finalidade de verificar a regularidade da aquisição de bens através de benefício fiscal, esta Fiscalização lavrou termo de intimação, na data de 17/10/2016, no qual em seu item VII, solicita a apresentação de relação das notas fiscais de aquisição de bens por meio de operações incentivadas, inclusive, por meio do REIDI, com discriminação do bem adquirido, data, valor e fornecedor.

Na resposta de 07/11/2016, o contribuinte limita-se a declarar que não se inscreveu no ano de 2011 em programas de incentivos fiscais, tais como o REIDI. Apresenta para tanto, cópia da Ficha 01 – Dados Iniciais, da DIPJ/2012, na qual formalizou tal situação.

Esta Fiscalização, por sua vez, procedeu à análise de algumas notas fiscais de aquisição de bens do Ativo Imobilizado, por meio do REIDI, as quais se encontram no arquivo denominado “NF REIDI”.

Conforme se verifica nas notas fiscais, estão consignados nos campos correspondentes aos Códigos de Situação Tributária – CST do Pis e da Cofins que se trata de operação com suspensão das contribuições, portanto sem a cobrança das referidas contribuições.

No campo referente a Informações Adicionais consta a expressão “saída com suspensão da contribuição” para o Pis e a Cofins especificando os dispositivos legais correspondentes, que se tratam dos ADE 35 ou 36, ambos de 08/05/2009, e Portarias 133 ou 135, ambos de 23/03/2009.

Esses bens do Ativo Imobilizado foram adquiridos com amparo em habilitações concedidas pelos órgãos de Estado no ano de 2009 e que possibilitaram a suspensão das contribuições. Assim sendo, nesses casos, não há crédito das contribuições para ser deduzido.

Contudo, o contribuinte contabilizou parcelas a título de crédito de Pis e Cofins com a finalidade de aproveitamento desses créditos.

Outrossim, os bens adquiridos pelo REIDI devem ser utilizados ou incorporados à obra de infraestrutura do projeto aprovado, conforme estabelece o parágrafo 3º do art. 3º da Lei 11.488/2007. Nesses termos, o contribuinte foi intimado em 17/11/2016, a documentar o controle da utilização dos bens listados em planilha anexa à Intimação, devendo, para tanto, apresentar o registro patrimonial e/ou ficha do imobilizado para o acompanhamento da depreciação acumulada e/ou controles internos equivalentes. Foi, também, intimado a demonstrar a contabilização daqueles itens, da aquisição à apropriação final em seu centro de custo.

Na resposta de 05/12/2016, apresentou a planilha denominada “Anexo I – Apurações”, na qual relaciona as notas fiscais objeto da intimação, inserindo colunas com informações de referências internas nominadas como: “doc compras”, “elemento”, “custo”, “imobilizado”, “reidi unidade” e “projeto”. Não apresenta, contudo, qualquer comprovação documental de controle interno quanto à localização do bem ou controle da depreciação, conforme solicitado na intimação.

Ainda informa na planilha, a utilização nos registros contábeis, das contas transitórias “Adição Investimentos” e “Recebimento Físico/Fiscal”. Assim, também não comprovou a regular contabilização dos bens adquiridos por meio do REIDI, reafirmando que o sistema adotado à época (SAP) não permite o relacionamento de notas fiscais ao controle de depreciação dos ativos imobilizados.

Resulta, então, que as informações inseridas na planilha apresentada à Fiscalização em 05/12/2016, não ficaram comprovadas por qualquer documento contábil ou extracontábil da localização do bem e respectiva depreciação. (grifo nosso)

A Recorrente reconhece os problemas apontados pela fiscalização e no seu recurso voluntário, informa que apresentaria posteriormente laudo técnico que poderia confirmar o atendimento dos requisitos previstos no REIDI.

91. No entanto, o acórdão recorrido invalidou as informações apresentadas pela Recorrente e, assim, manteve a autuação de PIS e COFINS sobre os bens relacionados ao REIDI, a qual foi efetuada com base no disposto no art. 3º, § 3º, II, da Lei n. 11.488/2007.

92. Contraditoriamente, por outro lado, manteve a glosa dos créditos sobre tais bens, a qual havia sido formalizada sob o argumento de que não haveria incidência de PIS e COFINS sobre os mesmos.

93. Ora, o acórdão recorrido deve ser reformado também nesse ponto, para cancelar o lançamento objeto do auto de infração, diante da ausência de desvio de destinação dos bens adquiridos pelo REIDI.

94. Nesse ponto, a Recorrente destaca que, além de todas as informações já prestadas e do estrito cumprimento dos requisitos legais para o gozo do benefício, por cautela, está produzindo laudo pericial extracontábil, a fim de comprovar o emprego de cada um dos itens listados na autuação nos mencionados projetos habilitados no REIDI. Por meio de tal laudo, será demonstrado o emprego de cada um dos itens relacionados pela Fiscalização nas respectivas obras de infraestrutura habilitadas no REIDI.

95. Assim, ao contrário do que alegou a Fiscalização, todos os bens adquiridos sob os benefícios do regime foram devidamente aplicados nas unidades geradoras termelétricas correspondentes.

96. Eventuais inconsistências na contabilização de referidos bens não afastam o fato de que foram devidamente aplicados pela Recorrente nas obras de infraestrutura correlatas. (grifo nosso)

Mesmo conhecendo a posição da Fiscalização no Relatório Fiscal e após a decisão da Delegacia de Julgamento, a Recorrente não apresentou documentos, informações ou laudos técnicos que pudessem comprovar as alegações do recurso.

Entendo que a falta de comprovação da aplicação inequívoca dos bens do REIDI exigido pela legislação implica na exigência das contribuições suspensas, conforme determina o Art. 3º, § 3º da Lei 11.488/2007.

Art. 3º No caso de venda ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, e de materiais de construção para utilização ou incorporação em obras de infra-estrutura destinadas ao ativo imobilizado, fica suspensa a exigência:

I - da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a venda no mercado interno quando os referidos bens ou materiais de construção forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Reidi;

II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando os referidos bens ou materiais de construção forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Reidi.

...

§ 2º As suspensões de que trata este artigo convertem-se em alíquota 0 (zero) após a utilização ou incorporação do bem ou material de construção na obra de infra-estrutura.

§ 3º A pessoa jurídica que não utilizar ou incorporar o bem ou material de construção na obra de infra-estrutura fica obrigada a recolher as contribuições não pagas em decorrência da suspensão de que trata este artigo, acrescidas de juros e multa de mora, na forma da lei, contados a partir da data da aquisição ou do registro da Declaração de Importação - DI, na condição:

I - de contribuinte, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação;

II - de responsável, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins. (Grifo nosso)

Assim, correta a Autoridade Fiscal em exigir as contribuições suspensas por meio do Auto de Infração.

Subsidiariamente a Recorrente pede, que caso seja mantido o lançamento referentes aos produtos do REIDI, que lhe seja concedido direito a apuração dos créditos nos termos do art. 3ª da Lei 10.833/2003.

Em uma visão inicial, pode parecer lógico o pleito da Recorrente, pois, exigido as contribuições suspensas quando da aquisição dos equipamentos nasceria o direito ao crédito na aquisição dos bens para apuração do PIS e da COFINS não cumulativos, entretanto, uma investigação mais profunda revela a impossibilidade dos créditos pleiteados. O direito ao crédito pressupõe a aquisição com a tributação das contribuições na etapa anterior. Conforme já discutido e detalhado neste voto, o contribuinte não acatou a exigência da Fiscalização e está

discutindo administrativamente o lançamento. A decisão adotada neste voto, mesmo que mantida pela turma julgadora, ainda esta sujeita a recursos que podem mudar o seu teor e neste caso, qualquer decisão de conceder créditos para as aquisições sob o amparo do REIDI seriam irregulares. A Recorrente em nenhum momento do recurso voluntário acena com a possibilidade de desistir desta demanda. Se imaginarmos uma revisão futura da exigência fiscal referente ao REIDI e se uma decisão administrativa concedesse o crédito, a Recorrente estaria usufruindo duplamente por um lado do benefício fiscal do REIDI e de outro aproveitando os créditos na apuração das contribuições. Fato que ocorreu e foi identificado pela Fiscalização no trabalho de auditoria. As aquisições do REIDI foram realizadas com suspensão de imposto e estas mesmas aquisições foram contabilizadas como crédito na apuração do PIS e da COFINS.

Outro aspecto que não deixa prosperar o pleito da Recorrente em aproveitar os créditos referentes ao REIDI é o fato das operações não estarem devidamente escrituradas o que impediu a Fiscalização de identificar a situação dos bens dentro da empresa para confirmar a sua utilização no processo produtivo.

Portanto diante destas premissas, não é possível ao contribuinte auferir créditos referentes as aquisições realizadas ao amparo do REIDI.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para acatar a possibilidade de se apurar créditos de PIS e da COFINS não cumulativos referente a processo produtivo da recorrente, inclusive as fases de produção agrícola, para as seguintes despesas: uniformes, vestuários, equipamentos de proteção de uso pessoal, análises laboratoriais; combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados na frota agrícola; adubos produtos químicos e defensivos agrícolas; depreciação do ativo imobilizado da fase agrícola utilizado na produção e fretes na aquisição de produtos isentos e com alíquota zero

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira