



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

Processo n° 10120.728977/2013-13
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Resolução n° **3201-001.138 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 02 de fevereiro de 2018
Assunto Resolução
Recorrente ANICUNS S A ALCOOL E DERIVADOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

Winderley Moraes Pereira - Presidente Substituto

Paulo Roberto Duarte Moreira- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília/DF.

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Retornaram os presentes autos a esta Turma de Julgamento, após cumprida a diligência solicitada por meio da Resolução n° 03-0.474, de 16/06/2014 (fls. 4.106/4.112).

Peço vênia aos meus pares para reproduzir o relatório que integra a referida resolução.

Trata-se de autos de infração em face da pessoa jurídica ANICUNS S.A. ALCOOL E DERIVADOS, referentes aos meses de janeiro a dezembro do ano de 2009, para exigência de Cofins e de contribuição

para o PIS, nos montantes (incluídos multa de ofício e juros de mora) de R\$ 20.298.861,38 e R\$ 4.395.439,26, respectivamente.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

No Relatório Fiscal de fls. 4.042/4.046, informa a autoridade fiscal que, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 006, solicitou ao contribuinte que elaborasse um mapa dos tributos PIS e COFINS não-cumulativos, no qual vinculasse as contas dos balancetes mensais com as respectivas fichas e linhas dos DACON, especificando o código e a descrição da conta e os valores que compuseram as respectivas linhas dos DACON.

Aduz que, a despeito de intimado e reintimado, o contribuinte não demonstrou a vinculação entre as contas da escrita contábil e os créditos pleiteados nos DACON.

Informa que intimou o contribuinte a apresentar as notas fiscais originais de aquisição de cana de açúcar dos meses de maio/09, agosto/09 e outubro de 2009 e a apresentar documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores relativos aos efetivos pagamentos desses custos informados nos DACON.

Esclarece que, com os comprovantes de pagamento aos fornecedores de cana de açúcar entregues pelo contribuinte, elaborou planilha (fls 3.137/3.192) denominada "Listagem de Recibos de Pagamento e Controle dos Pagamentos por NF/Fornecedor até o Mês da Emissão da Nota Fiscal Correspondente" discriminando todos os comprovantes de pagamento fornecidos pelo contribuinte.

Aduz que constatou, na escrita contábil, que a empresa realiza adiantamentos para fornecedores e posteriormente emite notas fiscais englobando vários pagamentos, inclusive referentes a adiantamentos que foram realizados posteriormente a emissão da nota fiscal. Assim, considerou como efetivo pagamento de cada nota fiscal a soma dos recibos de pagamentos apresentados pelo contribuinte e que estão datados até a data da emissão respectiva nota fiscal.

Informa que, na referida planilha de fls. 3.137/3.192, estão discriminados todos os comprovantes de pagamento fornecidos pelo contribuinte e demonstrado o somatório dos adiantamentos realizados para cada fornecedor até a data da emissão da nota fiscal. Com esses dados elaborou outra planilha denominada "Comparativo entre NF Emitida por Fornecedor de Cana de açúcar x Soma Recibos ate o Mês da Emissão da Respectiva Nota Fiscal" (fls. 3.195/3.199) na qual foram comparados os valores demonstrados pelo contribuinte na planilha "Relação de Notas de Entrada de Cana para Industrialização-2009" com os valores de pagamentos efetivamente comprovados.

Esclarece que os valores comprovados na aquisição de cana de açúcar que a Fiscalização utilizou para o cálculo do crédito presumido na aquisição de insumos vegetais são aqueles demonstrados na planilha de fl. 3.200.

Informa que intimou o contribuinte a prestar esclarecimentos sobre os créditos lançados na linha 10 (Sobre bens do Ativo Imobilizado com

base no valor de aquisição ou construção) das Fichas 06A e 16A dos DACON e a apresentar planilha demonstrativa onde fossem discriminados os bens do ativo imobilizado que compuseram esses valores, os respectivos valores de aquisições, as datas de aquisições, o percentual mensal descontado relativo a cada bem e o somatório mensal.

Como o contribuinte não atendeu à solicitação fiscal, informa a autoridade fiscal promoveu a glosa desses créditos.

Por outro lado, conforme já destacado, como o contribuinte, a despeito de intimado e reintimado, não demonstrou a vinculação entre as contas da escrita contábil e os créditos pleiteados nos DACON, a Fiscalização apurou esses créditos com base nos registros das notas fiscais no SPED FISCAL que o contribuinte disponibilizou no sítio da Receita Federal.

Informa, por fim, o autuante:

*“As notas fiscais de entrada, oriundas do SPED FISCAL, se encontram em planilha das folhas **3394/3959**. As notas fiscais que foram consideradas para efeito de apuração dos créditos de Pis e Cofins não-cumulativo encontram-se nessa planilha com o resumo destacado em amarelo. Nas planilhas das **folhas 3960 a 3971** constam os resumos mensais, por CFOP, das entradas de produtos/serviços em 2009. Destacamos que os valores das notas fiscais utilizadas no cálculo dos créditos Pis/Cofins foram aqueles valores limitados aos créditos pleiteados e declarados na DACON/2009.*

*Em razão do contribuinte haver optado pelo Regime Especial de Pagamento e Apuração do Pis e Cofins sobre Combustíveis em 01/10/2008 (fls **3393**) , para o cálculo do volume de álcool dessas contribuições, e pelo motivo do SPED FISCAL do contribuinte não disponibilizar a unidade de medida de volume e a quantidade de volume vendida de álcool, essa fiscalização utilizou para o cálculo do volume as notas fiscais eletrônicas obtidas no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil. A relação das notas fiscais eletrônicas de saídas de álcool se encontra na planilha das folhas **3363/3391** e o resumo mensal do volume e valor das vendas se encontra na planilha da folha **3392**.*

*A receita de vendas de açúcar e demais produtos, exceto o álcool, foi apurada conforme planilha fls **3361**, elaborada com valores transcritos da escrituração contábil digital transmitida pelo contribuinte ao ambiente SPED, conforme balancetes do ano-calendário 2009 (fls **3202/3314**). Constatamos que o contribuinte não incluiu em suas receitas para o cálculo do Pis e Cofins o Crédito Outorgado do ICMS que consta nos balancetes, e especificamente no razão conforme folha **3360**.*

Em razão de glosa de créditos do Pis e Cofins não-cumulativos referentes aos anos-calendário 2007 e 2008, e constantes nos processos de números 10120.726.848/2012-00 (2007) e 10120.732.0.4/2012-31(2008) e 10120.725.916/2013-96 (2008), o contribuinte não possuía em janeiro de 2009 qualquer crédito anterior

do PIS/COFINS não-cumulativo em relação aos créditos do mercado interno, exportação e presumido.

(...)

Não constam nos sistemas eletrônicos da Secretaria da Receita Federal pagamentos para o Pis e Cofins para o ano 2009.

As planilhas de cálculo do Pis não-cumulativo se encontram das **folhas 3973/3996** e da Cofins não-cumulativa nas **folhas 3997/4020**.

Os valores lançados de neste auto de infração referentes a Pis e cofins se encontram especificamente nas planilhas denominadas PIS Resumo (fls 3993/3996) e COFINS Resumo (fls 4017/4020).”

II. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos autos de infração em 26/12/2013, a contribuinte, irressignada, apresentou, em 24/01/2014, a impugnação de fls. 4.058/4.070.

1. Da preliminar de nulidade por exigência de mapa

Em preliminar, alegou a suplicante, em síntese, que a solicitação de mapas e planilhas não se encontra prevista no ordenamento jurídico, razão pela qual a sua exigência vicia o auto de infração de nulidade, por se tratar de transferência de ônus do trabalho da auditoria fiscal para o fiscalizado.

2. Da preliminar de nulidade por cerceamento de defesa

Ainda em preliminar, sustentou a impugnante que a descrição do auto de infração não permite ao contribuinte identificar a origem do crédito tributário, impossibilitando por completo o exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa.

Assevera que a Fiscalização apenas apontou os procedimentos de intimação ocorridos durante o período de auditoria, deixando de descrever a maneira pela qual efetuou a composição da base de cálculo dos tributos de PIS e COFINS lançados.

3. Do Mérito

No mérito, sustenta a impugnante, resumidamente:

3.1. Do erro na apuração da base de cálculo das contribuições incidentes sobre as vendas de álcool anidro e álcool hidratado

Alega a contribuinte que o agente fiscal cometeu equívocos na apuração da base de cálculo, pois nela teria incluído, indevidamente, vendas para entrega futura e saídas de mera remessa. Elabora tabelas comparativas para demonstrar a base de cálculo correta.

Aduz que:

“(…) A fiscalização não separou as notas classificadas no CFOP 5652/6652 (Venda de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento "interno e interestadual"), não as distinguindo as

"vendas diretas" das "REMESSA DAS VENDAS DE ENTREGA FUTURA", que são classificadas no mesmo CFOP (5652/6652) , trazendo, assim, prejuízo ao contribuinte e cobrando os tributos em duplicidade, haja vista que a empresa já calculou antecipadamente na nota de VENDA PARA ENTREGA FUTURA os devidos tributos, de forma antecipada (...)"

3.2. Da indevida utilização do crédito outorgado de ICMS na base de cálculo das contribuições

Sustenta a impugnante que, apesar de constar como crédito na contabilidade das empresas, o valor recebido a título de crédito outorgado de ICMS não representa um ingresso de receitas, muito menos faturamento, o que não o qualifica como valor a integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Cita precedentes do TRF/4ª Região que teriam encampado esse entendimento.

3.3. Do erro da Fiscalização no cálculo da proporção entre açúcar e álcool

Assevera a contribuinte que, além da proporção aplicada não fechar em 100%, o valor percentual aplicado ao açúcar é inferior ao cálculo correto. Elabora planilha demonstrativa.

3.4. Do erro da Fiscalização em relação às despesas com fornecedores de cana de açúcar Nesse item, alega que a Fiscalização jamais poderia confundir fluxo de caixa (que consiste no adiantamento ou pagamento aos fornecedores de cana) com direito tributário aos créditos das Notas Fiscais de entrada de cana de açúcar, sendo, portanto, ilegal a glosa do crédito do contribuinte.

3.5. Da glosa indevida de créditos referentes a serviços utilizados como insumos

Nesse item, assevera a impugnante que, como não há livro próprio para lançamentos das notas de serviço, estas não estarão no registro de entrada de mercadoria.

Alega, assim, que a Fiscalização se equivocou ao desprezar a informação (serviços utilizados como insumos), pelo fato de não estar vinculada aos CFOP de entrada.

3.6. Da glosa indevida de créditos referentes a despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica

Neste item, a suplicante reitera o equívoco da Fiscalização ao promover a glosa de créditos com despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, uma vez que tais dispêndios não estão registrados no livro de entrada de mercadoria.

3.7. Da glosa indevida de créditos referentes a bens utilizados como insumos

Nesse item, assevera a impugnante:

*“A fiscalização não considerou as **entradas de PEÇAS** demonstradas nos relatórios próprios da fiscalização (Fl.3394/3959) por estarem classificadas no CFOP 1556/2556 - COMPRA DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO, apesar destes materiais estarem nesta classificação como rege o Regulamento do ICMS, a fiscalização não deveria utilizar desta legislação para a apuração do PIS e COFINS.*

Neste ponto, tome-se como exemplo o mês de janeiro de 2009 em que o item 01 da ficha citada acima as fls. 3977 revela que o ilustre fiscal se equivocou ao utilizar apenas o crédito de óleo lubrificante no valor de R\$ 197.935,50 e R\$ 4.500,00 de insumos, quando, na realidade deveria ter utilizado R\$ 1.043.845,62, valor este que se refere a totalidade dos bens utilizados como insumo. Ora, seria desarrazoado, imaginar-se que uma indústria do porto da contribuinte utilizaria apenas R\$ 4.500,00 de insumos, sendo certo que a fiscalização desprezou, ao arrepio da lei, outros insumos, dentre eles, por exemplo, PARTES E PEÇAS!!!”

Requer, ao final, no caso de não acolhimento de suas razões de defesa, o sobrestamento do julgamento da presente impugnação, a fim de se aguardar o resultado do julgamento das impugnações aos demais autos de infração que lhe foram imputados referentes a períodos anteriores, tendo em vista a existência de saldo de créditos acumulados.

Nesse cenário, considerando que (1) a auditoria consistiu no cotejo entre as informações obtidas com base nos registros das notas fiscais no SPED FISCAL e aquelas prestadas pela contribuinte nos DACON; (2) desse cotejo foram produzidas as diversas planilhas que subsidiaram o lançamento fiscal; (3) impugnando o feito, a contribuinte contestou o trabalho fiscal tanto no que tange à apuração das bases de cálculo das aludidas contribuições sociais, como no que se refere à apuração das base de cálculo dos créditos das contribuições, no regime não-cumulativo.

*Este mesmo Relator propôs, naquela oportunidade (30/05/2014), a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal diligenciante adotasse, dentre outras, as seguintes providências: (1) examinasse a alegação apresentada pela contribuinte em sua peça de impugnação, **de erro na apuração da base de cálculo das contribuições incidentes sobre as vendas de álcool anidro e álcool hidratado (item 3.1 retro)**, manifestando-se conclusivamente sobre a procedência das referidas alegações; (2) no caso de parecer favorável ao contribuinte, ainda que em parte, elaborasse novo demonstrativo analítico da composição das bases de cálculo das aludidas contribuições sociais; (3) examinasse a alegação apresentada pela contribuinte em sua peça de impugnação, **de glosa indevida de créditos referentes a bens utilizados como insumos (item 3.7 desta resolução)**, manifestando-se conclusivamente sobre a procedência das referidas alegações; (4) no caso de parecer favorável ao contribuinte, ainda que em parte, elaborar novo demonstrativo da composição das bases de cálculo dos créditos das aludidas contribuições sociais.*

Na fase de diligência, a autoridade fiscal elaborou o Relatório Fiscal de Diligência de fls. 4.613/4.616, no qual resume os procedimentos

adotados a partir das alegações apresentadas pela contribuinte em sua peça de defesa.

No que tange ao tema das divergências de base cálculo na vendas de álcool anidro e hidratado, o agente fiscal informa que analisou as notas fiscais eletrônicas de venda de combustíveis constantes no SPED nota fiscal eletrônica e que constatou que entre as notas fiscais eletrônicas de venda existem notas de vendas com os códigos CFOP 5652/6652 e notas fiscais de simples remessa com os mesmos códigos CFOP 5652/6652.

Conclui o agente fiscal que procedem em grande parte as alegações da impugnante, restando pequenas divergências entre o cálculo do volume apresentado pelo contribuinte e o volume calculado pelo Fisco na fase de diligência, conforme quadro da fl. 4153.

Já no que se refere ao tema da glosa de créditos referentes a bens utilizados como insumos, a autoridade fiscal consignou que a contribuinte foi intimada a demonstrar, em relação a cada nota fiscal utilizada para apurar a base de cálculo do crédito do PIS não-cumulativo, qual insumo/serviço foi utilizado na produção; em que etapa da produção o bem/serviço foi utilizado; de que maneira o produto/serviço foi utilizado; em qual conta contábil foi escriturado o valor da nota fiscal; e em qual rubrica do Dacon foi registrado o crédito referente a respectiva nota fiscal.

Informou o agente fiscal que, até a data de elaboração do relatório, a contribuinte não apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal.

A seguir destaca o Auditor-Fiscal o procedimento adotado na diligência:

Nesta fase de diligência fiscal, quanto aos créditos relativos aos bens utilizados como insumos, inserimos nas planilhas que listam as notas fiscais de entrada Sped Fiscal (fls 3394 a 3959 deste processo), a coluna 'Histórico', nas quais descrevemos, segundo entendimento desta fiscalização, as utilizações dos bens adquiridos pelo contribuinte, e destacamos na cor azul aqueles insumos que são passíveis de gerar crédito do Pis/Cofins não-cumulativos. As planilhas alteradas constam nas folhas 4 186/4599 A classificação da aplicação dos bens utilizados como insumos foi realizada por esta fiscalização em razão do contribuinte não haver atendido as solicitações de esclarecimento contidas no Termo de Inumação Fiscal nº 20, de não haver apresentado o mapa demonstrativo do Pis/Cofins não-cumulativos e de haver apresentado os arquivos magnéticos das notas fiscais com a ausência da maioria dos códigos NCM e de suas respectivas descrições.

(...)

Observamos nas planilhas que a maioria das aquisições do contribuinte se referem as partes e peças aplicadas em caminhões/máquinas e implementos utilizados na área agrícola. Por não fazerem parte do processo industrial de fabricação do álcool e do açúcar essas aquisições não podem compor as bases de cálculos dos créditos do Pis e da Cofins não-cumulativas.

Em relação as entradas de mercadorias, especificamente quanto à constituição dos Créditos na Aquisição de Mercadorias/Serviços, as planilhas retificadas por esta fiscalização na fase de diligência, referentes ao ano-calendário 2009, estão contidas nas folhas 4186 a 4599 deste processo. Nessas planilhas, na coluna histórico, as notas fiscais são classificadas de acordo com a sua utilização e as notas fiscais que, segundo o entendimento desta fiscalização, listam insumos que foram utilizados no processo fabril estão destacadas em azul.

Ao final, em relação aos bens utilizados como insumos, elabora resumo comparativo com os valores mensais encontradas na fase de Fiscalização e os valores encontrados na fase de diligência.

Propõe, então, o restabelecimento parcial dos créditos de Cofins e de contribuição para o PIS objeto de glosa fiscal.

Cientificado do relatório fiscal, o sujeito passivo apresentou a manifestação de fls. 4.622/4.635, por meio da qual suscita, em síntese, o seguinte:

(1) os autos de infração padecem de vício de motivação, pois deixar de fornecer mapa não é infração, nem gera a glosa de créditos;

(2) também vicia os autos de infração, por ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, a falta de clareza e precisão na descrição da origem do crédito tributário;

(3) são nulos os cálculos elaborados pelo agente fiscal na fase de diligência, pois, na apuração dos créditos de PIS e Cofins, a Fiscalização considerou as datas de emissão das notas fiscais, em vez de considerar as datas de entrada das notas fiscais, com base no livro de entrada de notas fiscais;

(4) na hipótese de não ser reconhecida a nulidade apontada, não de ser executadas novas diligências, inclusive com a dilação de prazo para apresentação de toda a documentação, em face da impossibilidade de a empresa atender à intimação fiscal no prazo concedido na diligência (30 dias), mormente porque o levantamento envolve outros períodos também objeto de glosa fiscal (outros processos), alcançando, assim, os meses de julho de 2007 a dezembro de 2009;

(5) houve equívoco da Fiscalização ao promover a glosa de créditos com (a) serviços utilizados como insumos; e (b) despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, uma vez que tais dispêndios não estão registrados no livro de entrada de mercadoria;

(6) o conceito de insumo para fins de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins deve contemplar todos os custos de produção e despesas operacionais que recaíram sobre o contribuinte na fabricação de seus produtos e na prestação de serviços (reitera as alegações constantes da peça de impugnação de que o agente fiscal deixou de considerar créditos de diversas naturezas, informados nos Dacon); e (7) tanto o CARF quanto o STJ já se posicionaram no sentido de que a legislação das mencionadas contribuições sociais tem conceito próprio de

insumos, diferenciando-se daquele previsto na legislação do IPI, bem como daquele adotado na legislação do Imposto de Renda.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF, por intermédio da 2ª Turma, no Acórdão nº 03-70.305, sessão de 01/04/2016, julgou parcialmente procedente a impugnação do contribuinte e recorreu de ofício da parte exonerada. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2009 REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VENDAS DE ÁLCOOL ANIDRO E HIDRATADO.

Acolhe-se o resultado de diligência que examina notas fiscais apresentadas em sede de impugnação e promove a exclusão dos valores referentes às notas fiscais de simples remessa de CFOP 5652 e 6652 e a inclusão dos valores referentes às notas fiscais de simples faturamento de CFOP 5922 e 6922, na apuração da base de cálculo da Cofins.

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO OUTORGADO DE ICMS.

Os valores contabilizados a título de crédito outorgado de ICMS sujeitam-se à incidência da Cofins, tendo em vista a universalidade de conceito de receita insculpida nos arts. 1º, §§1º e 2º das Leis nº e 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE CANA DE AÇÚCAR. APROVEITAMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

O atraso no pagamento ou mesmo a falta deste não impede a apropriação, pela pessoa jurídica, dos custos efetivamente incorridos, que deve adotar o regime de competência.

Em harmonia com esse regime, a legislação da Cofins dispõe que os créditos serão determinados aplicando-se a respectiva alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.

É dever do sujeito passivo manter o controle de todas as operações que influenciem a apuração do valor devido a título de Cofins no regime não-cumulativo, bem assim dos respectivos créditos a serem deduzidos, cabendo-lhe a exibição das notas fiscais de aquisição de bens e serviços que impactaram a apuração dos créditos, sob pena de glosa por parte da Fiscalização.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO A CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

Para fins de apuração de créditos de Cofins, consideram-se insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de

embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, bem como os serviços prestados, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS o decidido em relação à Cofins exigida de ofício a partir da mesma matéria fática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A parte exonerada refere-se (i) à redução da base de cálculo do PIS e da Cofins referentes às vendas de álcool anidro e hidratado, consoante demonstrativo de fl. 4.153; e (ii) o restabelecimento dos valores informados pela contribuinte a título de crédito presumido nas atividades agroindustriais, consignados na linha 12 da Ficha 25B dos Dacon mensais no ano de 2009.

Cientificada da decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário no qual consigna suas razões de irresignação.

Suscita preliminarmente a nulidade do auto de infração pelos motivos que alega:

1 - Exigência de mapa e planilha de excel;

2 - Cerceamento do direito de defesa por afronta aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, que consubstancia:

2.1 - No erro de cálculo decorrente do erro de classificação de competência; e

2.1 - Na necessidade da dilação do prazo para apresentar toda documentação exigida pela fiscalização.

No mérito, repisa alguns argumentos da impugnação não acolhidos na decisão relativos a:

1 – Glosas indevidas de créditos;

2 – Glosa dos créditos dos períodos anteriores;

3 – Não sujeição do crédito outorgado à COFINS.

Requer ao final, provimento para:

(i) Declarar a nulidade do auto de infração em razão da ausência de apresentação de mapa solicitado pela fiscalização não constituir infração e por cerceamento do direito de defesa, e acaso não atendido o pleito de nulidade;

(ii) Julgar improcedente o auto de infração;

(iii) Declarar a ilegalidade da glosa efetuada nos crédito, reconhecendo-se a apuração contábil e fiscal posterior;

(iv) Reconhecer a utilização do conceito de insumos nos termos da jurisprudência do CARF e STJ, quanto às despesas com peças de caminhões, máquinas e implementos utilizados na área agrícola;

(v) Reconhecer a expurgação dos custos referentes apenas ao produto açúcar dos percentuais de proporção entre as receitas de açúcar e álcool produzidos pela contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Entendo que o presente processo não se encontra apto para se proferir uma decisão em relação a determinada matéria, que passarei a discorrer.

Requer a recorrente o aproveitamento de créditos das Contribuições decorrentes das despesas com peças e serviços utilizados em caminhões, máquinas e implementos agrícolas.

Negou-lhe a pretensão a decisão recorrida sob o argumento de que a legislação não concede o direito ao crédito na fase industrial relativamente às despesas incorridas em atividade meio, qual seja, a fase agrícola.

Entendem os julgadores da DRJ que a atividade fim da empresa é a fabricação de açúcar e álcool e os serviços de peças utilizadas na área agrícola não fazem parte da fabricação dos produtos. Arremata o voto consignando que o conceito de insumos aproxima-se daquele prescrito na legislação do IPI, que exige o consumo, desgaste ou a perda de propriedades em razão de sua ação direta sobre o produto elaborado.

Como fundamento à proposta que apresentarei a seguir, importa neste ponto tecer considerações acerca do conceito de insumo para fins de tomada de crédito para o PIS e Cofins e, após, a possibilidade de segregação dentro de um processo produtivo das etapas agrícolas e industriais.

Este Conselho, incluindo esta Turma, entende que o conceito de insumo é mais elástico que o adotado pela fiscalização e julgadores da DRJ nas suas Instruções Normativas nºs. 247/2002 e 404/2004, mas não alcança a amplitude de dedutibilidade utilizado pela legislação do Imposto de Renda, como requer a recorrente.

Isto posto, há de se fixar os contornos jurídicos para delimitar os dispêndios (gastos) que são considerados insumos com direito ao crédito das contribuições sociais, quer no processo produtivo ou na prestação de serviço.

Neste ponto acolho o conceito estabelecido pelo Ministro do STJ Mauro Campbell Marques no voto condutor do REsp nº 1.246.317-MG, que fora sintetizado pelo

Conselheiro relator ALEXANDRE KERN, no acórdão nº 3402-002.663, sessão de 24/02/2015, o qual adoto e transcrevo:

*Inclino-me pelo conceito de insumo deduzido no voto condutor do REsp nº 1.246.317 MG (2011/00668193). Nele, o Ministro Mauro Campbell Marques interpreta que, da dicção do inc. II do art. 3º tanto da Lei nº 10.637, de 2002, quanto da Lei nº 10.833, de 2003, extrai-se que **nem todos** os bens ou serviços, utilizados na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. É necessário que essa utilização se dê na qualidade de "insumo" ("utilizados como insumo"). Isto significa que a qualidade de "insumo" é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo. As leis, exemplificativamente, mencionam que se inserem no conceito de "insumos" para efeitos de creditamento:*

a) serviços utilizados na prestação de serviços; b) serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; c) bens utilizados na prestação de serviços; d) bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e) combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços; f) combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

O Min. Campbell Marques extrai o que há de nuclear da definição de "insumos" para efeito de creditamento e conclui:

*a) o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los **pertinência ao processo produtivo**; b) a produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição **essencialidade ao processo produtivo**; e c) não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto **possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**.*

Explica ainda que, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Particularmente, entendo ainda mais apropriada a especificidade do conceito deduzido pelo Min. Mauro Campbell Marques, plasmado no REsp 1.246.317MG, segundo o qual (sublinhado no original):

Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 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 da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Portanto, ao contrário do que pretende o recorrente, não é todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ. Há de se perquirir a pertinência e a essencialidade do gasto relativamente ao processo fabril ou de prestação de serviço para que se lhe possa atribuir a natureza de insumo.

Firmado nos fundamentos assentados, quanto ao alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, entendo que a aceção correta é aquela em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de:

1. **pertinência** ao processo produtivo ou prestação de serviço;
2. **emprego** direto ou indireto no processo produtivo ou prestação de serviço;
3. **essencialidade** em que a subtração importa a impossibilidade da produção ou prestação de serviço ou implique substancial perda de qualidade (do produto ou serviço resultante).

Assim, há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade - fabricação, produção ou prestação de serviço - de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo/prestação de serviço, mediante seu emprego, ainda que indireto, de forma que sua subtração implique ao menos redução da qualidade.

Passo à análise da possibilidade de apropriação de créditos das contribuições nas despesas com bens e serviços na fase agrícola, em que se inicia o processo industrial do agronegócio, como é o caso da contribuinte.

Ainda na linha de raciocínio assentada nos excertos do voto reproduzido alhures, para fins de creditamento da Contribuição não-cumulativa, insumos 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.

Depreende-se que o processo produtivo considera todo o ciclo de produção e compõe o objeto de uma única pessoa jurídica, sendo indevido interpretá-lo como etapas distintas que se completam e o direito ao crédito é concedido àquela em que se pressupõe uma industrialização mais efetiva ou a que resulta no bem final destinado à venda. Não há fundamento para tal, sequer autorização nos textos legais.

As leis que regem a não cumulatividade atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda, inexistindo amparo legal para secção do processo produtivo da sociedade empresária agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização

propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no cultivo da cana de açúcar guardam estreita relação de pertinência, emprego e essencialidade com o processo produtivo das variadas formas e composição do álcool e do açúcar e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

Com base nesses fundamentos entendo pela possibilidade da recorrente apropriar-se dos créditos de PIS e Cofins decorrentes das despesas com peças e serviços empregados em caminhões, máquinas e implementos utilizados na etapa agrícola do plantio à colheita da cana de açúcar, utilizados no processo industrial da recorrente, atendidos todos os demais requisitos da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003 pertinentes à matéria e que não incorram nas vedações previstas nos referidos textos.

Diante de tudo ante exposto e considerando que as informações consignadas nas planilhas das notas fiscais em que a fiscalização procedeu à análise do direito creditório não contém informações suficientes para apurar com absoluta certeza as despesas que se enquadram no rol das que permitem o aproveitamento do crédito de PIS e Cofins, proponho a realização de diligência à unidade de origem para que se cumpra as solicitações a seguir:

1. Intimar o contribuinte para que no prazo inicial de 30 (trinta) dias, dilatado uma vez por igual período, e a partir da planilha elaborada pela fiscalização às folhas 4.186 a 4.599, cujo histórico é descrito como "PEÇAS CAMINHÕES/MAQUINAS AGRICOLAS/IMPLEMENTOS", cumpra os quesitos:

1.1 Comprovar que a aplicação do insumo - bem ou serviço - foi em veículo, máquina ou implemento utilizado na atividade (fase/etapa) agrícola;

1.2 Comprovar que no caso de bem, não se trate de item registrado no ativo imobilizado;

1.3 Comprovar que o fornecedor do bem ou o prestador do serviço é pessoa jurídica domiciliada no País

1.4 Relacionar as informações comprobatórias em quadro/planilha editável que permita à autoridade fiscal aferir a veracidade, em especial dos valores consolidados;

1.5. Indicar os documentos e livros (folhas) que sustentam as informações apresentadas;

2. A Unidade de origem elabore Relatório e reproduza o demonstrativo apresentado pela contribuinte incluindo coluna indicando o cumprimento ou não dos quesitos "1.1", "1.2" e "1.3", com as observações que se fizerem pertinentes;

3. Indicar, se houver, as despesas relacionadas que incidem nas vedações ao aproveitamento do crédito das Contribuições previstas nos art. 3º, § 2º, I e II, § 3º, I e II da Lei 10.833/03 e 10.637/02;

Processo nº 10120.728977/2013-13
Resolução nº **3201-001.138**

S3-C2T1
Fl. 16

4. Dar ciência do relatório de diligência e do demonstrativo com as informações/observações inseridas para que a contribuinte, no prazo de 30 (trinta) dias, improrrogáveis, manifeste-se exclusivamente acerca do objeto da diligência.

5. Devolva-se o processo devidamente instruído.

Portanto, voto pela **CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA** para que a unidade de origem dê prosseguimento no sentido de atender aos quesitos ante elaborados.

Paulo Roberto Duarte Moreira