



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.728565/2017-07
ACÓRDÃO	3101-004.321 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TROPICAL BIOENERGIA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/03/2013

NULIDADE. PRESSUPOSTOS. ARTIGO 59 E 60, DO DECRETO 70.235/1972.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal, não é suficiente para demonstrar a existência do crédito almejado.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/03/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR. PRODUÇÃO DE ÁCOOL. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR. INSUMOS DO INSUMO. FASE AGRÍCOLA. POSSIBILIDADE.

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 desempenha, nos termos do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR.

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.

SÚMULA 189 CARF. INSUMOS DO INSUMO. FASE AGRÍCOLA. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

“Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas.”

NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA.

O arrendamento de imóvel rural, quando o arrendador é pessoa jurídica e sua utilização se dá na atividade da empresa, gera direito ao crédito previsto no artigo 3º, IV das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. COLHEDEIRA DE CANA-DE-AÇÚCAR.

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar, que produz o açúcar e álcool, também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para as contribuições, possibilitando a tomada de crédito sobre os encargos de depreciação das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. DEVOLUÇÃO DE VENDAS.

Só se admite o crédito relativo à devolução de vendas vinculadas a operações tributadas. Necessário comprovar que a devolução se tratou de venda tributada e que integrou faturamento do mês ou do mês anterior, nos termos do artigo 3º, VIII das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/03/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR. PRODUÇÃO DE ÁCOOL. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR. INSUMOS DO INSUMO. FASE AGRÍCOLA. POSSIBILIDADE.

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 desempenha, nos termos do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR.

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.

SÚMULA 189 CARF. INSUMOS DO INSUMO. FASE AGRÍCOLA. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

“Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas.”

NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA.

O arrendamento de imóvel rural, quando o arrendador é pessoa jurídica e sua utilização se dá na atividade da empresa, gera direito ao crédito previsto no artigo 3º, IV das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. COLHEDEIRA DE CANA-DE-AÇÚCAR.

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar, que produz o açúcar e álcool, também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para as contribuições, possibilitando a tomada de crédito sobre os encargos de depreciação das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. DEVOLUÇÃO DE VENDAS.

Só se admite o crédito relativo à devolução de vendas vinculadas a operações tributadas. Necessário comprovar que a devolução se tratou de venda tributada e que integrou faturamento do mês ou do mês anterior, nos termos do artigo 3º, VIII das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e as alegações de homologação tácita. No mérito, a) Por unanimidade de votos, admitir que os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", darão direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas. b) Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes às despesas de arrendamento de terra; aos encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado no que tange as colhedeiças de cana-de-açúcar; às aquisições de combustíveis, às despesas utilizadas em maquinários e veículos utilizados em sua atividade agrícola. Por maioria de votos, em manter as glosas referentes às despesas de aluguéis de guindastes e plataformas, vencidas a

Conselheira Laura Baptista Borges (Relatora) e a Conselheira Luciana Ferreira Braga. Designado o Conselheiro Ramon Silva Cunha para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Ramon Silva Cunha – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão n.º 06-64.463 da 3ª Turma da DRJ/CTA, que julgou improcedente a Impugnação anteriormente apresenta, mantendo o crédito tributário. E, por bem relatar os fatos e resumir a controvérsia, transcrevo os seguintes trechos do relatório da DRJ:

“Em conformidade com o disposto nos autos de infração (fls. 380 a 385) e no Relatório de Fiscalização – PER (2012/2013), fls. 386 a 400, as glosas de créditos (constantes da tabela 1) foram apuradas (determinadas) no procedimento fiscal (Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF nº 0120100.2016.00007-5) que realizou a análise dos pedidos de ressarcimento de PIS e Cofins não cumulativos dos períodos de apuração de outubro de 2012 a março de 2013 (4º trimestre de 2012 e 1º trimestre de 2013) da empresa.

Em mencionado relatório fiscal, a autoridade a quo relata que verificou a existência das divergências e problemas abaixo relatados, no tocante às informações prestadas pelo contribuinte nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon dos períodos analisados), na Escrituração Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições) e respectivos arquivos digitais de notas fiscais, nas respostas às intimações e nos próprios pedidos de ressarcimento.

(I) Despesas de Armazenagem e Fretes nas Operações de Venda –

No tocante a armazenagem, diz que não houve reconhecimento de direito a crédito em razão de a própria contribuinte ter informado, após intimação, que não houve tais despesas no período fiscalizado.

Já no tocante aos fretes, relata que foram glosadas: (i) as despesas relativas ao transporte de mercadorias cujas notas fiscais foram emitidas com CFOP 5504 e 6504; (ii) as despesas relativas aos fretes com problemas verificados na análise da resposta ao item 2 do TIF nº 9; (iii) as despesas concernentes aos fretes para os quais a contribuinte não informou o respectivo número de nota fiscal; e (iv) as despesas para as quais não foi obtido o CFOP da correspondente nota fiscal nos arquivos digitais de notas fiscais transmitidos pela contribuinte à RFB (EFD Contribuições) ou quando este (CFOP) não é relativo a uma venda (inferior a 5000). Aduz que as glosas constam da planilha “Fretes na Saída - Fiscalização”, sendo as despesas de fretes aceitas pela fiscalização marcadas com a denominação “Mantido” na coluna “Análise”. Relata, ainda, que a interessada não apropriou despesas de fretes nos meses de janeiro a março de 2013 (conforme se verifica na planilha “Anexo 8 – Item 12 – Fretes na Saída”).

(II) Serviços Utilizados como Insumos - Informa que foram considerados (com direito ao crédito) os valores de serviços constantes da planilha “Serviços Utilizados como Insumos” (TIF nº 1), coluna “Apurado”, e glosadas as correspondentes diferenças com os Dacons (coluna “Diferença”). Argumenta que a auditoria levou em conta a legislação de regência da matéria (art. 3º, inciso II, §§ 2º e 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) e que foram glosados: (i) serviços realizados sob os CFOP 1949 e 2949; e (ii) serviços relacionados à atividade agrícola da empresa. Em relação a estes últimos serviços, sustenta que a vinculação da atividade agrícola com o processo produtivo (produção de álcool e açúcar) ocorre somente de maneira indireta, e que, portanto, os custos e despesas a ela vinculados não podem ser considerados insumos da fase produtiva. Argumenta, também, que os custos e despesas necessários para a formação da plantação de culturas permanentes, como no caso da cana-de-açúcar, devem compor o valor do ativo não circulante (ativo imobilizado) da pessoa jurídica, sendo sujeitos a encargos de exaustão (art. 334 do Decreto nº 3.000/1999 – RIR/99; art. 183, § 2º, da Lei nº 6.404/1976). Aduz que na EFD Contribuições, não há valores informados de serviços utilizados como insumos no período de janeiro a março de 2013.

(III) Encargos de Depreciação - Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base no valor de aquisição ou de construção) - Relata que as glosas encontram-se apontadas na planilha “Análise Itens Depreciação”, elaborada a partir da pasta de trabalho denominada “DOC. 1_Relação notas fiscais_2011-2014_Tropical.xls”, a qual foi entregue à fiscalização após diversas tentativas para que fossem apresentados os documentos e informações necessários a comprovação dos créditos. Em referida planilha, consoante os argumentos da autoridade a quo, foram glosados: (i) as aquisições de bens anteriores a novembro de 2008, uma vez que os encargos de depreciação dos respectivos bens poderiam ser apropriados somente até agosto de

2012 (inclusive); (ii) bens (ou serviços neles aplicados) que NÃO são passíveis de aplicação nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, nos termos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003; (iii) bens cuja nota fiscal não foi encontrada; e (iv) despesas com fretes de quaisquer valores, uma vez que pasta de trabalho apresentada pela contribuinte não traz informações que permitam vincular as despesas informadas (com fretes) com a aquisição de um determinado bem e, também, porque não foi juntada documentação comprobatória das despesas.

(IV) Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica – Argumenta que foram glosadas todas as despesas com arrendamento de glebas de terra (terrenos), uma vez que o inciso IV, art. 3º, Lei nº 10.637/2002 (e também da Lei nº 10.833/2003) prevê o direito ao crédito apenas em relação a prédios, máquinas e equipamentos.

(V) Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica – Sustenta que a contribuinte informou (nas respostas às intimações) diversas despesas de aluguéis que não propiciam o direito ao crédito das contribuições (PIS e Cofins) não cumulativas. Dentre as glosas efetivadas destacam-se: (i) os serviços aplicados na atividade agrícola da empresa, pelo fato de se tratarem de serviços (e não de despesas de aluguéis) e, também, pelo fato de não poderem ser considerados como serviços utilizados como insumos; (ii) despesas com mão-de-obra, em razão de não corresponderem a aluguéis de máquinas e equipamentos e, também, por não existir qualquer outra previsão legal para esse tipo de crédito; (iii) despesas com guindaste e plataforma, os quais foram utilizados na instalação e montagem de equipamentos industriais; (iv) serviços de transporte, uma vez que os transportes realizados na logística interna da empresa não proporcionam direito a créditos de PIS/Cofins por falta de previsão legal; (v) locação de veículos de qualquer espécie, uma vez que referidos bens, no entendimento da autoridade tributária, não podem ser tratados como máquinas ou equipamentos; e (vi) despesas relacionadas nas planilhas para as quais não foram apresentadas as notas fiscais de valor superior a R\$ 20.000,00 ou contratos de aluguel de valor mensal superior ao mesmo valor, conforme solicitado no item 4 do TIF nº 2 (ver também item 5 do TIF nº 8). Aduz que as despesas glosadas (e aceitas) constam das planilhas “Aluguel – 2012” e “Aluguel – 2013”, elaboradas a partir das planilhas apresentadas pela contribuinte.

(VI) Créditos Presumidos - Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal. Explica, inicialmente, que o crédito presumido, relativo às aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas (para a produção de álcool e de açúcar), foi apurado com base nas notas fiscais eletrônicas em contejo com os valores informados (pela interessada) na resposta apresentada em 05/09/2016 (item 7 do TIF nº 01). Explica, também, que o crédito presumido analisado (previsto no art. 8º da Lei nº 10.825, de 2004) aplica-se

tão somente à produção de açúcar e que, por conta desse fato, após algumas tentativas para efetuar o rateio dos custos das aquisições com base nas quantidades produzidas (de álcool e de açúcar), efetuou o rateio com base nas receitas de vendas de cada um dos produtos, utilizando-se, por analogia, do inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002. Explica, portanto, que referido rateio foi realizado calculando-se o valor resultante da multiplicação das aquisições de cana-de-açúcar de pessoa física pela razão entre a receita bruta oriunda da venda de açúcar e a receita bruta proveniente das vendas deste produto e também de álcool. Acrescenta que o resultado desse cálculo consta da planilha “Crédito Presumido – Rateio e Cálculo”.

(VII) Outros Créditos – Créd. Subst. Trib. Óleo Diesel – Diz que, em razão da falta de comprovação e embasamento legal, os créditos descritos como “Cred. Subst. Trib. Óleo Diesel” na rubrica “Outros Créditos” da EFD Contribuições (registro F100; outubro a dezembro de 2012) foram todos glosados.

(VIII) Bens Utilizados como Insumos – Diz que o montante mensal de bens utilizados como insumos (admitido na auditoria) consta demonstrado na planilha “Bens Utilizados como Insumos – Total Mensal”. Diz, também, que referida planilha resume outras duas planilhas a saber: “Bens Utilizados como Insumos – Análise” e “Diesel e Biodiesel – Rateio”.

No tocante a primeira, argumenta que não geram direito ao crédito das contribuições (PIS e Cofins): (i) os insumos aplicados nas atividades de cultivo da cana-de-açúcar, posto que trata-se de cultura permanente, cujos respectivos custos e despesas devem compor o valor do ativo não-circulante (ativo imobilizado); (ii) produtos agrícolas como herbicidas, inseticidas, fertilizantes, adubos e corretivos, pois além de se tratarem de bens utilizados na atividade agrícola, eles estão sujeitos à alíquota zero das contribuições (art. 1º da Lei nº 10.925/2004 e art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003); (iii) as aquisições de sementes de “*Crotalaria Juncea*”, posto que não são insumos aplicados diretamente na atividade produtiva da empresa e também porque estão sujeitas à alíquota zero (art. 1º da Lei nº 10.925/2004 e art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003); (iv) as aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas, uma vez que estão sujeitas à sistemática do crédito presumido, quando destinados à fabricação de produtos para alimentação humana ou animal; e (v) as aquisições de cana-de-açúcar de pessoas jurídicas, em face da vedação do art. 11, caput e posteriormente seu § 1º, da Lei nº 11.727/2008.

Já no tocante a segunda planilha (“Diesel e Biodiesel – Rateio”), a fiscalização considerou (os créditos como bens utilizados como insumos)

quando estes foram aplicados diretamente nas atividades industriais da empresa, na geração de energia e na colheita de cana-de-açúcar, ou seja, glosou os créditos relacionados às aquisições de citados combustíveis quando estes foram utilizados em áreas administrativas, gerenciais ou que não guardem relação direta com a atividade produtiva da empresa, tal como a atividade agrícola desenvolvida pela contribuinte. A fiscalização relata, ainda, que, como não foi possível realizar a apropriação direta, optou por fazer o rateio das aquisições proporcionalmente às despesas de combustíveis havidas nas respectivas áreas, conforme informado pela interessada por meio da resposta ao item 1 do TIF nº 2.

Ainda, no que diz respeito aos valores de “Frete na Entrada”, a fiscalização escreve que eles foram obtidos da planilha encaminhada com a resposta de 06/03/2017, onde só há fretes apropriados, relativamente ao período em tela, nos meses de outubro e novembro de 2012.

E, por último, quanto às aquisições registradas (nas notas fiscais) com os CFOP 1949 ou 2949 (conforme planilha “Aquisições CFOPs 1949-2949”), argumenta que, além de tais CFOPs não se prestarem a registrar aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, não foram encontrados quaisquer bens ou serviços passíveis de proporcionar créditos de PIS/Cofins.

(IX) Devolução de Vendas – Relata que os valores de devoluções de vendas considerados na auditoria constam da planilha “Notas Fiscais – EFD – Devolução”, a qual foi elaborada a partir das notas fiscais (arquivos digitais) constantes da EFD Contribuições. Ressalta que estes créditos não podem ser objeto de rateio, devendo o total decorrente da operação ser alocado exclusivamente nos créditos decorrentes de vendas tributadas no mercado interno, já que as vendas não tributadas (mercado interno ou exportação) não acarretam débitos das contribuições e não propiciam créditos por ocasião das respectivas devoluções.

No fechamento do citado Relatório de Fiscalização PER, a autoridade fiscal relata/menciona, ainda: que elaborou diversas planilhas para demonstrar o levantamento dos montantes dos créditos; quais os Dacon (mês de apuração, número do documento e data de entrega) que foram utilizados na auditoria; e que os documentos que instruem o relatório/auditoria foram juntados ao processo administrativo nº 10120.728565/2017-07 (presente processo) ou ao dossiê digital de atendimento nº 10010.043277/0616-14. Aduz, também, que a contribuinte deve proceder ao ajuste dos saldos de créditos das contribuições em sua escrituração conforme as planilhas elaboradas pela fiscalização.

Observe-se que, após a conclusão do procedimento fiscal e ciência da contribuinte dos autos de infração e do Relatório de Fiscalização – PER (2012/2013) (com as

planilhas e documentos nele citados), a fiscalização realizou a substituição da planilha “Análise Itens Depreciação” relativa às glosas do item (III) Encargos de Depreciação - Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base no valor de aquisição ou de construção).”

Foram apresentadas duas Impugnações, sendo a segunda justamente em razão da substituição da planilha “Análise Itens Depreciação” relativa às glosas do item (III) Encargos de Depreciação - Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base no valor de aquisição ou de construção), oportunidade que a Recorrente se defendeu, reiterou todas as suas argumentações apresentadas e protestou pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito.

Em julgamento das impugnações, a DRJ as julgou inteiramente improcedentes e, como consequência, manteve o crédito tributário, conforme acórdão assim ementado:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/03/2013

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, não é suficiente para demonstrar a existência do crédito almejado.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO AO PROCURADOR. NÃO CABIMENTO.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/03/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

Os custos e despesas necessários a formação de culturas permanentes, como no caso da cana-de-açúcar, não podem ser classificados como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, primeiramente pelo fato de se tratarem de processos

produtivos diversos e, segundo, porque esses dispêndios devem ser contabilizados em conta do ativo não circulante, na respectiva conta contábil do imobilizado biológico.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA. CONDIÇÕES.

Para ter direito ao crédito não cumulativo sobre os dispêndios de frete nas operações de venda esses serviços devem ter sido contratados de pessoa jurídica domiciliada no país, estar vinculados a operação de venda e ter o ônus suportado pelo contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CONDIÇÕES.

No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, podem gerar direito ao crédito os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, e cujas despesas tenham sido regularmente registradas na contabilidade da empresa, com sustentação em documentos que comprovem a efetividade das mesmas.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES.

O direito ao crédito sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente é possível quando os ativos são adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços e quando a respectiva despesa esteja devidamente registrada na contabilidade da empresa com base em documentos que comprovem sua efetividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. DIREITO AO CRÉDITO. MERCADO EXTERNO. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos da contribuição relativos às devoluções de venda no regime da não cumulatividade por estarem diretamente vinculados ao mercado interno tributado não podem ser apropriados ao mercado externo, uma vez que a apropriação de créditos para esse mercado exige que os custos, despesas e encargos estejam vinculados diretamente à receita de exportação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Irresignada, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário, conforme tópicos recursais a seguir:

- i. Preliminarmente: Da Flagrante Nulidade do Auto de Infração;

- ii. No mérito: Da Homologação tácita do Período de Janeiro a Setembro de 2012, nos Termos do Relatório de Fiscalização;
 - iii. Dos Serviços e Bens Utilizados como Insumos;
 - iv. Despesas de Armazenagem e Fretes nas Operações de Venda;
 - v. Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica;
 - vi. Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica;
 - vii. Encargos de Depreciação – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base no valor de aquisição ou de construção);
 - viii. Outros Créditos – Créditos Substituição Tributária de Óleo Diesel;
 - ix. Outros Créditos – Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal (créditos presumidos); e
 - x. Outros Créditos – Devolução de Vendas.
- É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade e, por isso, merece ser conhecido.

I – PRELIMINARMENTE: DA FLAGRANTE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

A Recorrente alega que o auto de infração seria nulo em razão de a Fiscalização ter glosado *“os créditos de PIS e COFINS a partir da mera análise de planilhas, documentos fiscais, e explicações da Recorrente. Para que sustentasse seu entendimento diverso, a fiscalização precisaria conhecer de perto a atividade produtiva do contribuinte e não simplesmente fazer levantamentos por mera análise documental fria sem conhecer ao menos as operações do contribuinte”*.

Continua em suas argumentações, a Recorrente, de que a *“fiscalização pode e deve ir até o local, requerer laudos periciais, ou mais provas para ter certeza. O dever de investigação é inerente à RFB, pois é dela a obrigação de demonstrar a ocorrência do fato constitutivo do seu direito de lançar. E a falta de comprovação pela RFB, não suprida por outro meio de prova, conduz à improcedência do lançamento, nem tampouco pode embasar o indeferimento de pedido de reconhecimento de créditos”*.

Sem razão a Recorrente.

A Recorrente não trouxe aos autos elemento capaz de ensejar a nulidade do lançamento, eis que cumpridos os requisitos do artigo 10 do Decreto n.º 70.235/1972 e ausentes as circunstâncias do artigo 59 do mesmo diploma legal, que assim dispõem:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Vale dizer que os autos de infração foram lavrados em 2017, anteriormente ao julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR – Tema 779 do STJ, mas isso por si só não enseja a nulidade do lançamento fiscal, até porque a Recorrente pode apresentar todos os laudos explicativos do seu processo produtivo quando do protocolo da Impugnação, momento que se instaura o contraditório e à ampla defesa.

Sobre o direito ao contraditório e à ampla defesa, tem-se que o CARF já sumulou o entendimento de que só se instaura com a apresentação de Impugnação. Confira-se:

“Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 2401-004.609, 2201-003.644, 1302-002.397, 1301-002.664, 1301-002.911, 2401-005.917 e 1401004.061.”

Observe também que a sessão de julgamento da Impugnação aconteceu após o julgamento do Tema 779 do STJ e, da minha análise, observe que a DRJ avaliou os insumos com

base nos conceitos da essencialidade e relevância (vide tópico “Do Conceito de Insumo Aplicado às Contribuições” – fls. 2759/2763), mesmo que tenha decidido contrário ao entendimento da Recorrente.

Rejeito, assim, a preliminar suscitada.

II – DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DO PERÍODO DE JANEIRO A SETEMBRO DE 2012, NOS TERMOS DO RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO.

A Recorrente alega que em dezembro/2012 realizou o creditamento relativo a todo o ano-calendário de 2012, conforme planilhas acostadas às fls. 16-17 da Impugnação e que a Fiscalização restringiu a autuação fiscal ao período de outubro/2012 a março/2013.

Arguiu, ainda, o seguinte:

“Isto posto, esclarece-se que, nos termos do artigo 56 da Instrução Normativa n.º 1.717/2017, o preenchimento do Pedido de Restituição de PIS e COFINS exportação deve ser realizado a cada trimestre-calendário.

Com efeito, o Relatório Fiscal, em nenhum momento ressaltou que os valores declarados em dezembro de 2012, referiam-se a todo o ano-calendário, tendo, como dito, restringido a fiscalização, para o ano de 2012, aos meses de outubro, novembro e dezembro.

Assim, diante da inexistência de qualquer ressalta aos meses de janeiro a setembro de 2012, revela-se inconteste a homologação tácita relativa aos mencionados períodos, uma vez que, pelo cotejo do Relatório Fiscal bem como do Auto de Infração impugnado não há qualquer menção ao período de janeiro a setembro de 2012 cujos créditos compuseram a declaração de dezembro de 2012, por meio das Dacons n.ºs 25750.23400.140414.1.108-8230 e 33610.90854.140414.1.1.09-6790.”

O primeiro parágrafo do Relatório de Fiscalização (fls. 386), consigna o seguinte:

*“No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e em cumprimento ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) em epígrafe, foi iniciada uma fiscalização junto à empresa acima discriminada **com a finalidade de verificar a correta apuração dos valores constantes dos pedidos eletrônicos de ressarcimento (PERs) de PIS e Cofins e dos demais créditos apurados pelo contribuinte relativos ao período de outubro/2012 a março/2013**, dentre outros.”* (meus grifos)

Ora, se a Recorrente declarou supostos créditos de janeiro/2012 a setembro/2012 e os lançou em dezembro/2012, tem-se que a apuração do crédito se deu em dezembro/2012. A Fiscalização avaliou o que foi declarado em dezembro/2012, sendo totalmente descabida a

alegação de homologação tácita de créditos que sequer foram declarados na declaração do período competente.

Como bem mencionou em seu Recurso Voluntário, para o caso dos autos, os pedidos de crédito devem observar o período de cada trimestre-calendário, assim, os créditos de janeiro a março/2012 deveriam ter sido declarados na declaração do período de março/2012, os de abril a junho/2012, na declaração de junho/2012, os de julho a setembro/2012, na declaração de setembro/2012 e, por fim, na declaração de outubro a dezembro/2012, na declaração do período de dezembro/2012.

A Recorrente errou e não pode se utilizar de seu erro como um benefício para fins de alcance de homologação tácita que, vale lembrar, não é aplicável aos pedidos de restituição e ressarcimento, mas tão somente às declarações de compensação.

Nesse sentido, vale conferir a ementa do acórdão CARF n.º 3102-002.723, de sessão de 17 de setembro de 2024, de relatoria da i. Conselheira Joana Maria de Oliveria Guimarães:

“PEDIDO DE RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para homologação tácita do pedido de ressarcimento no prazo de 5 anos. O artigo 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não sendo aplicável por analogia, por ausência de semelhança entre os institutos.”

Rejeito as alegações de homologação tácita e mantenho o acórdão recorrido.

III – DA ATIVIDADE ECONÔMICA DA RECORRENTE E DO CONCEITO DE INSUMO.

Antes de adentrar no mérito das alegações, entendo como fundamental a análise da atividade econômica da empresa e, assim, avaliando o artigo 2º do seu Estatuto Social, às fls. 1805, tem-se que a Recorrente possui o seguinte objeto social:

Artigo 2º – A Companhia tem por objeto social:

- (a) a produção de biocombustíveis e outros derivados da cana-de-açúcar, incluindo o plantio, a colheita, o processamento, a industrialização e a produção de álcool, etanol, açúcar e outros subprodutos da cana-de-açúcar, inclusive para terceiros;
- (b) a produção, pesquisa, desenvolvimento, compra e venda de mudas de cana-de-açúcar para plantio;
- (c) a co-geração de energia elétrica por meio da produção de biomassa;
- (d) o desenvolvimento de atividades relacionadas à agroindústria, inclusive revenda de insumos agrícolas, combustíveis, lubrificantes e peças e, ainda, a prestação de serviços agrícolas, mecanização e transporte de cana-de-açúcar para cultura canavieira e demais culturas agrícolas, inclusive mão de obra;
- (e) a produção, compra e venda de soja, milho, sorgo, algodão, amendoim e outras culturas, bem como atividades relacionadas a gado; e
- (f) a participação como acionista ou sócia em quaisquer sociedades do ramo agroindustrial, quer no Brasil quer no exterior.

Neste contexto, é fundamental que se tenha em consideração os termos do REsp 1.221.170/PR, julgado em sede Recurso Repetitivo, quando o Superior Tribunal de Justiça – STJ definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de COFINS, deve observar o critério da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo em destaque:

“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 relativos 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

(REsp n.º 1.221.170/PR, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018)

A partir do julgado acima transcrito, não restou mais dúvidas de que as despesas e custos essenciais à atividade do contribuinte devem implicar, como regra, no seu respectivo abatimento na base de cálculo. Assim, a observância do binômio da “essencialidade e relevância” acaba por atingir uma ampla gama de produtos e serviços aplicados na cadeia produtiva de determinada atividade.

E, por assim ser, é fundamental a análise, caso a caso, dos itens contratados para a conclusão sobre a definição de insumo, como devemos fazer para o caso em análise, à luz do objeto social da Recorrente.

Feitas, assim, as observações introdutórias, passo a analisar os Recursos.

IV – SERVIÇOS E BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Quanto a esse ponto, o acórdão da DRJ avaliou o ponto sob a seguinte perspectiva:

“Por seu turno, a interessada, insurge-se, primeiramente, contra o conceito de insumo adotado pela fiscalização. Sustenta, em conformidade com posicionamentos do CARF e do STJ, que todos os bens e serviços utilizados na atividade agrícola e que são essenciais ao processo produtivo desenvolvido pela empresa devem ser considerados como insumo. Diz, também, que desenvolve atividade agroindustrial e que, portanto, a atividade agrícola possui vinculação direta com a produção de álcool e de açúcar. Ademais, contesta o entendimento de que os gastos/despesas da

atividade agrícola devem compor o valor de ativo não circulante, com sujeição a encargos de depreciação. Argumenta que referidas despesas fazem parte do custo de fabricação do produtos etanol, açúcar e energia elétrica. Acrescenta que a cultura da cana-de-açúcar não se enquadra no conceito de ativo biológico, definido no CPC 29, uma vez que representa despesa que deve ser classificada como insumo para as atividades da empresa.

Ao se analisar a legislação de regência da matéria, mesmo sob a nova ótica implementada com o Recurso Especial nº 1.221.170 – PR, bem como pela interpretação veiculada pela Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, constata-se que a interessada não possui razão em seus argumentos.

Primeiro, porque, no entendimento da administração tributária, existem dois processos diferentes, o primeiro de cultivo da cana-de-açúcar e o segundo de fabricação de açúcar e álcool, os quais não se confundem para fins de apuração de PIS e Cofins no regime não-cumulativo. Desse modo, eventuais custos e despesas com a cultura de cana-de-açúcar não se enquadram no conceito legal de insumo da fabricação do açúcar e do álcool. Este entendimento, destaca-se aliás, encontra-se manifestado em diversas Soluções de Consulta, cujos trechos de interesse seguem reproduzidos.

(...)

Resta claro, portanto, que os desembolsos empregados na atividade de plantio e cultivo da cana-de-açúcar não podem ser considerados insumos, para fins de geração de créditos de PIS e Cofins não-cumulativos, na etapa de produção industrial do álcool e do açúcar.

O segundo motivo para não se considerar os custos e despesas necessários a formação da plantação de cana-de-açúcar como insumos dos processos produtivos de fabricação do álcool e do açúcar é que a interessada não possui razão quando afirma que cultura da cana-de-açúcar não se enquadra no conceito de ativo biológico, definido no CPC 29.

O Manual de Contabilidade Societária, publicado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras –FIPECAFI (2ª edição, Atlas, 2013, p. 281), quando enfoca o ativo imobilizado, afirma ser no grupo do Imobilizado, sub-grupo “Imobilizado Biológico”, que se deve classificar os custos acumulados relativos a plantações de cultura permanente, como no caso da cana-de-açúcar.

“XII – Imobilizado Biológico

Classificam-se aqui todos os animais e/ou plantas vivos mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços que se espera utilizar por mais de um exercício social, conforme disposições dos

Pronunciamentos Técnicos CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola. Isso inclui tanto animais (gado reprodutor, gado para produção de leite etc.) quanto vegetais (plantação de café, cana-de-açúcar, laranjais, florestamento, reflorestamento etc). (Grifos Nossos)

Resta claro, desse modo, que todos os custos necessários para a formação da cultura da cana-de-açúcar devem ser classificados em conta do ativo imobilizado, ou, dito de outra forma, que o custo total do bem imobilizado (plantação de cana-de-açúcar) deve corresponder a todas as despesas necessárias a sua constituição.”

No Relatório Fiscal, no tópico quanto aos “serviços utilizados como insumos”, contou-se o seguinte:

“22. De antemão e só para argumentar, ressalto que serviços aplicados na atividade agrícola da empresa não geram direito a créditos de PIS e Cofins pelos seguintes motivos:

a) A atividade agrícola somente indiretamente se vincula à produção de álcool e açúcar, portanto, os custos e despesas a ela vinculados não são insumos da fase posterior (produção dos bens);

b) Os gastos na atividade agrícola não podem ser computados diretamente como despesas ou custos, posto que a cultura de cana-de-açúcar é permanente, pois proporciona diversas rebrotas após a primeira colheita (fonte: Revista Globo Rural, disponível em <http://revistagloborural.globo.com/Revista/Common/0,,EMI215715-18078,00->

OVA+TECNOLOGIA+REDUZ+PERDAS+NA+COLHEITA+DA+CANA.html), ou seja, é uma plantação que se mantém vinculada ao solo e proporciona mais de uma colheita ou produção, durando mais de um ano, e os custos e despesas necessários para a formação de culturas desta natureza devem compor o valor do ativo não-circulante (antigo imobilizado) da pessoa jurídica, sendo sujeitos a encargos de exaustão (art. 334 do Decreto nº 3.000/1999 – RIR/99; art. 183, § 2º, da Lei nº 6.404/1976).”

E no tópico “bens utilizados como insumos”:

“65. Assim, não geram créditos insumos aplicados nas atividades de cultivo da cana-de-açúcar, já que esta cultura proporciona diversas rebrotas após a primeira colheita (fonte: Revista Globo Rural, disponível em <http://revistagloborural.globo.com/Revista/Common/0,,EMI215715-18078,00-NOVA+TECNOLOGIA+REDUZ+PERDAS+NA+COLHEITA+DA+CANA.html>, reportagem de 02/03/2011, acesso em 10/10/2017), ou seja, é uma plantação que se mantém vinculada ao solo e proporciona mais de uma colheita ou produção, durando mais de um ano, e os custos e despesas necessários para a formação de culturas desta

natureza devem compor o valor do ativo não-circulante (antigo imobilizado) da pessoa jurídica, sendo sujeitos a encargos de exaustão (art. 334 do Decreto nº 3.000/1999 – RIR/99; art. 183, § 2º, da Lei nº 6.404/1976).

66. Destarte, produtos agrícolas como herbicidas, inseticidas, fertilizantes, adubos e corretivos não geram créditos de PIS e de Cofins, apesar de serem insumos da atividade agrícola. Ademais, tais produtos estão sujeitos à alíquota zero das contribuições e já não proporcionariam créditos das contribuições nas respectivas aquisições (art. 1º da Lei nº 10.925/2004 e art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003).

67. Esta última consideração (alíquota zero) é a razão de os insumos deste tipo utilizados na prestação de serviços pela empresa não terem sido considerados para fins de cálculo de créditos no âmbito da rubrica em tela (informações encaminhadas pela empresa nas planilhas que acompanharam a resposta de 04/09/2017 ao item 4 do TIF nº 8). Note-se que a empresa não informou outros bens e insumos aplicados na prestação de serviços na mencionada resposta.

68. Também não propiciam créditos de PIS e de Cofins as aquisições de sementes de “Crotalaria Juncea”, posto que não são insumos aplicados diretamente na atividade produtiva da empresa e também porque estão sujeitas à alíquota zero (art. 1º da Lei nº 10.925/2004 e art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003).

69. As aquisições de cana-de-açúcar de pessoa física estão sujeitas à sistemática do crédito presumido, quando destinados à fabricação de produtos para alimentação humana ou animal, e sequer foram relacionadas na planilha encaminhada em anexo ao TIF nº 10 (retificação), enquanto as aquisições deste vegetal de pessoas jurídicas não propiciam créditos de PIS e de Cofins, em face da vedação do art. 11, caput e posteriormente seu § 1º, da Lei nº 11.727/2008.

70. Portanto, todas as aquisições de cana-de-açúcar foram desconsideradas para fins de créditos de PIS e de Cofins (bens utilizados como insumos).”

A Recorrente rebate, assim, o acórdão da DRJ e também o Relatório Fiscal, chamando atenção para diversos julgados do CARF em sentido que lhe é favorável e alega também que:

- Não há que se falar na existência de dois processos diferentes no que tange ao cultivo de cana-de-açúcar e a fabricação de álcool e de açúcar, sendo certo que o cultivo da cana lhe serve de insumo;
- Que à luz da NOTA SEI PGFN MF n.º 63/2018 são concedidos créditos à gastos relacionados ao cultivo da cana-de-açúcar;

- Que existem diversos julgados, como o do acórdão 9303-007.535, entre outros, que permite o creditamento sobre os bens e serviços utilizados nas lavouras;
- Que ao contrário do que aduz o acórdão recorrido, resta evidente que os valores lançados como despesas ou custos na rubrica serviços utilizados como insumos, não deveriam ser lançados como ativo não circulante (ativo imobilizado), uma vez que todos os custos do preparo de solo fazem parte do custo de produção;
- Que o corte, carregamento e transporte da cana até usina trata-se de custo de matéria prima, integrando a composição dos custos de fabricação dos produtos etanol, açúcar e energia elétrica;
- Que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis já se manifestou através do CPC 29 e asseverou que o ativo biológico “é um animal e/ou uma planta, vivos”, motivo pelo qual a cultura de cana-de-açúcar não se enquadra nesses conceitos, especialmente porque representa insumo para a atividade da empresa;
- Que o ativo não circulante é formado pelo conjunto de bens necessários à manutenção das atividades da empresa, caracterizados por apresentar-se na forma tangível (edifícios, máquinas, etc); e
- Que referido ativo abrange também os custos das benfeitorias realizadas em bens locados ou arrendados, o que claramente não abarca a presente discussão, uma vez que o cultivo da cana-de-açúcar é evidentemente despesa, classificando-se como insumo sem o qual a Recorrente não pode desenvolver suas atividades.

No meu convencimento, estamos diante do caso clássico de “insumo do insumo” e este, na minha perspectiva, é essencial e relevante à atividade econômica da Recorrente à luz do conceito estabelecido pelo STJ, quando do julgamento do REsp n.º 1.221.170.

Veja-se a ementa do acórdão 9303-013.992, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de sessão de 13 de abril de 2023, em caso análogo ao do presente Recurso Voluntário:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da

essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, **no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção.** Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. “INSUMO DO INSUMO”.

Considerando-se o processo de produção como um todo, o creditamento dos itens utilizados no processo produtivo alcança também 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. O “insumo do insumo” por se tratar de elemento imprescindível do processo produtivo, preenche o critério da essencialidade e relevância, devendo ser enquadrado como insumo.” (meus grifos)

Ora, por óbvio, ao se analisar o processo produtivo em sua totalidade, o direito ao crédito alcança não apenas os itens aplicados diretamente na fabricação do produto final, mas também aqueles empregados na confecção dos insumos necessários a essa produção, destacando-se, inclusive, que a atividade de plantio de cana-de-açúcar faz parte do objeto social da Recorrente.

Assim, da mesma forma que o “insumo do insumo” deve ser reconhecido como elemento essencial e relevante, também o plantio da cana-de-açúcar integra a cadeia produtiva do etanol e do açúcar, pois constitui etapa imprescindível para que tais bens sejam obtidos. Nessa perspectiva, o cultivo da matéria-prima, por ser indispensável ao resultado final, deve ser enquadrado como insumo.

E sem a necessidade de mais delongas, na minha perspectiva, inclusive, a controvérsia se encerrou com a publicação da Súmula CARF n.º 189 que permite o creditamento relativo às contribuições no que tange os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de “insumo do insumo”. Veja-se:

“Súmula CARF n.º 189

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.147; 9303-014.128; 9303-009.313"

Diante da obrigatoriedade de observância das súmulas do CARF pelos julgadores e pelo todo o exposto, acolho as razões da Recorrente para reverter as glosas relativas aos bens e serviços empregados em sua atividade agrícola, com exceção daqueles tributados à alíquota zero, aqueles tratados no tópico **"IX - OUTROS CRÉDITOS – CRÉDITOS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ÓLEO DIESEL"**.

V – DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA.

No tocante a esse ponto, foi esclarecido desde o Relatório Fiscal que todos os valores informados na rubrica "Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda" da EFD Contribuições e dos Dacons se referem tão somente a despesas de fretes na operação de venda, informação confirmada pela própria Recorrente.

Portanto, está em análise nesse tópico tão somente os fretes.

A DRJ resumiu bem os fretes glosados, conforme seguinte parágrafo:

"Já no tocante aos fretes, foram glosadas: (i) as despesas relativas ao transporte de mercadorias cujas notas fiscais foram emitidas com CFOPs 5504 e 6504; (ii) as despesas relativas aos fretes com problemas verificados na análise da resposta ao item 2 do TIF nº 9; (iii) as despesas concernentes aos fretes para os quais a contribuinte não informou o respectivo número de nota fiscal; e (iv) as despesas para as quais não foi obtido o CFOP da correspondente nota fiscal nos arquivos digitais de notas fiscais transmitidos pela contribuinte à RFB (EFD Contribuições) ou quando este (CFOP) não é relativo a uma venda (inferior a 5000). Aduz que as glosas constam da planilha "Frete na Saída - Fiscalização", sendo as despesas de fretes aceitas pela fiscalização marcadas com a denominação "Mantido" na coluna "Análise". Relata, ainda, que a interessada não apropriou despesas de fretes nos meses de janeiro a março de 2013 (conforme se verifica na planilha "Anexo 8 – Item 12 – Frete na Saída")."

A DRJ consigna ainda que:

"No caso concreto, nota-se, consoante o relatado pela fiscalização, que as despesas glosadas são relativas a fretes que não estão relacionados a operações de venda e/ou a fretes cuja relação com operações de venda não foi comprovada durante o procedimento de fiscalização."

Adicionalmente, em que pese a afirmação de que houve a apresentação de todos os esclarecimentos e documentos comprobatórios, observa-se que a impugnação não foi acompanhada de qualquer documento comprobatório relativo às despesas glosadas, ou seja, após o estabelecimento do contencioso administrativo a interessada, também, não realizou a comprovação de que os fretes (relativos às glosas) estão relacionados, de fato, a operações de vendas.

Veja-se, também, que boa parte das despesas glosadas, consoante o afirmado pela própria interessada, são de fretes relacionados a remessas de mercadorias para formação de lote de exportação, os quais, não são admitidos, pela autoridade administrativa, como fretes na operação de venda, na acepção do inciso IX, art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

Nesse sentido, portanto, diante do entendimento acima exposto, e considerando que as despesas glosadas não estão relacionadas fretes relativos a operações de venda e/ou a fretes cuja relação com operações de venda não foi comprovada, nem durante o procedimento de fiscalização nem com a apresentação da impugnação, é de se manter as glosas efetivadas pela autoridade a quo.”

O Recurso Voluntário da Recorrente defendendo unicamente a possibilidade de crédito nas remessas de mercadoria para formação de lote de exportação, tendo em vista a existência de destino certo das mercadorias e a existência de contrato de compra e venda celebrado entre a Recorrente e o destinatário no exterior, sem comentar os demais casos.

Alega também que os valores do frete, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, como ocorre no caso dos autos, são capazes de gerar créditos de PIS e COFINS, nos termos das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Apesar de toda argumentação com relação aos contratos de compra e venda com destinatário situado no exterior e de apresentação de provas, é difícil verificar as alegações da Recorrente, já que em sua peça recursal não faz menção a nenhum documento correlacionando às suas alegações e trata-se de processo extenso.

Não obstante, o meu entendimento é o de que as remessas para formação de lote de exportação são refletem sim uma operação de venda, nos termos do artigo 3º, IX, da Lei n.º 10.833/2003, para a COFINS, estendendo-se ao PIS por força do artigo 15, II, da mesma lei.

O propósito da remessa para formação de lote não configura uma operação autônoma, mas sim uma etapa necessária da própria venda mediante exportação. Isso porque, após a efetiva saída da mercadoria para o exterior, a legislação estadual exige que o remetente emita, primeiramente, uma nota fiscal de entrada de retorno simbólico da mercadoria remetida para formação de lote e, em seguida, a nota fiscal de saída definitiva destinada ao exterior.

Em termos práticos, observa-se que a nota fiscal inicial de remessa para formação de lote é neutralizada pela emissão subsequente da nota fiscal de retorno simbólico, de modo que

a operação se consolida apenas com a nota fiscal de saída de exportação. Esse encadeamento demonstra que a remessa para formação de lote constitui etapa indispensável do processo exportador, expressamente prevista em lei, devendo, portanto, ser caracterizada como operação de venda para os fins do artigo 3º, IX, da Lei n.º 10.833/2003.

Confira-se, nesse sentido, o Convênio ICMS n.º 83/2006, que dispõe sobre procedimentos de controle das remessas de mercadorias para formação de lote de exportação em recintos alfandegados, na exata redação vigente à época dos fatos:

“O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 123ª reunião ordinária, realizada em Belém, PA, no dia 6 de outubro de 2006, tendo em vista o disposto no art. 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira *Por ocasião da remessa para formação de lotes em recintos alfandegados para posterior exportação, o estabelecimento remetente deverá emitir nota fiscal em seu próprio nome, sem destaque do valor do imposto, indicando como natureza da operação “Remessa para Formação de Lote para Posterior Exportação”.*

Parágrafo único. Além dos demais requisitos exigidos, a nota fiscal de que trata o caput deverá conter:

I - a indicação de não-incidência do imposto, por se tratar de saída de mercadoria com destino ao exterior;

II - a identificação e o endereço do recinto alfandegado onde serão formados os lotes para posterior exportação.

Cláusula segunda *Por ocasião da exportação da mercadoria o estabelecimento remetente deverá:*

I - emitir nota fiscal relativa a entrada em seu próprio nome, sem destaque do valor do imposto, indicando como natureza da operação “Retorno Simbólico de Mercadoria Remetida para Formação de Lote e Posterior Exportação”;

II - emitir nota fiscal de saída para o exterior, contendo, além dos requisitos previstos na legislação de cada Unidade Federada:

a) a indicação de não-incidência do imposto, por se tratar de saída de mercadoria com destino ao exterior;

b) a indicação do local de onde sairão fisicamente as mercadorias;

c) os números das notas fiscais referidas na cláusula primeira, correspondentes às saídas para formação do lote, no campo “Informações Complementares”.

Parágrafo único. Na hipótese de ser insuficiente o campo a que se refere a alínea “c” do inciso II desta cláusula, poderão os números de notas fiscais serem indicados em relação anexa ao respectivo documento fiscal.”

Ocorre que os créditos com fretes envolvendo remessa de mercadoria para formação de lote de exportação foram glosados também por falta de provas, e não somente por a Fiscalização entender que a referida operação não daria direito ao crédito. Confira-se o Relatório Fiscal:

“12. No item 2 do TIF nº 7, foi solicitado da empresa documentação comprobatória de que, relativamente aos conhecimentos de transporte que acobertavam o transporte de mercadorias cujas respectivas notas fiscais foram emitidas com Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOPs) 5504 e 6504 (“Remessa de mercadorias para formação de lote de exportação, de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento”), as mercadorias transportadas já estavam vendidas na data de emissão das respectivas notas fiscais, já que a emissão de notas fiscais com tais CFOPs não significa necessariamente uma venda já feita, até porque todas as notas fiscais nesta situação informam que o destinatário é a PRÓPRIA empresa.

*13. Ocorre que **a empresa não apresentou tal documentação comprobatória**, apesar de lhe ter sido facultada nova oportunidade pelo item 5 do TIF nº 8.*

*14. Assim, por falta de previsão legal, os fretes relativos ao transporte de mercadorias objeto de tais notas fiscais (CFOPs 5504 e 6504) **não podem gerar créditos de PIS e de Cofins, já que não há comprovação de que se trata de operações de vendas**, como exige a legislação (arts. 3º, inciso IX, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003).” (meus grifos)*

Como já mencionei anteriormente, a Recorrente não faz menção a nenhum documento em seu Recurso Voluntário tentando mostrar objetivamente provas eventualmente produzidas e constantes no processo, o que dificulta a análise da matéria.

Compulsando aos autos, às fls. 1470, encontrei a seguinte resposta à fiscalização datada de 10/07/2017:

“Adicionalmente, esclarecemos que em resposta ao item 1 do Termo 4, datada de 06 de janeiro de 2017, apresentamos planilha com a listagem das notas fiscais de exportação correspondentes às notas fiscais originalmente emitidas com o CFOP 5504 – Remessa de Mercadoria para formação de lote de exportação, de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento.”

A planilha está juntada aos autos nas fls. 1496 em arquivo não paginável.

Da análise da planilha, consta, na última coluna, informação de período de apropriação de crédito, sendo certo que o primeiro período é a partir de 06/05/2013, pelo que entendo que não se presta a fazer prova ao caso dos autos.

Ora, a Recorrente poderia ter feito cotejo das notas fiscais de formação de lote com as notas fiscais de exportação do período que tomou crédito, juntando-as nos autos, no entanto, não o fez.

Assim, em razão da ausência de provas, nego direito ao crédito quanto a esse ponto.

VI – DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA.

A Recorrente apurou créditos de PIS e COFINS relativo às despesas de arrendamento de terra vinculados ao período de outubro a dezembro/2012.

Para fins de comprovar suas alegações, já em sede de impugnação, acostou aos autos os contratos de arrendamento às fls. 2349/2433.

O Relatório Fiscal glosou essas despesas por entender que as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 só permite a tomada de crédito para prédios, máquinas e equipamentos e, por isso, a Recorrente não teria direito ao crédito dos arrendamentos de terra. Confira-se:

“43. Contudo, como o art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/2002 e também da Lei nº 10.833/2003 não menciona terrenos ou glebas de terra, mas apenas prédios, máquinas e equipamentos, as despesas de arrendamento de glebas de terra (terrenos) não ensejam créditos de PIS/Cofins e, portanto, são glosadas (desconsideradas).”

O acórdão da DRJ decidiu na mesma linha, conforme se confere abaixo:

“Da leitura da legislação acima conclui-se que o direito ao crédito somente ocorre quando os prédios, máquinas e equipamentos forem alugados de pessoas jurídicas e forem utilizados nas atividades da empresa. Adicionalmente, verifica-se que o inciso legal não comporta o direito ao crédito para locação de outros bens que não sejam prédios, máquinas e equipamentos, e, também, que a respectiva despesa de aluguel deve estar fundamentada em documentos que comprovem sua efetividade.”

Entendo, todavia, que merece reforma o acórdão nesse ponto e que razão assiste a Recorrente para fins da possibilidade de creditamento dos arrendamentos de terra, nos termos do artigo 3º, IV, das Leis das Contribuições.

No acórdão n.º 9303-007.535, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a i. Relatora Tatiana Midori Migiyama assentou o seguinte em seu voto:

“Quanto ao arrendamento de imóveis rurais, é de se destacar que o arrendamento agrícola trata de aluguel de imóvel rural, por meio do qual o proprietário

(arrendador) transfere a posse do imóvel rural ao arrendatário para a exploração agrícola.

Considerando a vinculação da terra à atividade agrícola, entendo que tal item seria passível de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, considerando o art. 3º, inciso IV, da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02:

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

[...]

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; [...]”

Vê-se que o termo “aluguéis de prédios” abrange “aluguéis de prédios rústico” e, por conseguinte, o imóvel rural. Ora, a Lei 4.504/64 – que dispõe sobre o Estatuto da Terra e a Lei 8.629/93 definem “imóvel rural” como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

Eis o:

* art. 4º, inciso I, da Lei 4.504/64 (Grifos meus):

“Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:

I - “Imóvel Rural”, o **prédio rústico**, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada; [...]”

* art. 4º, inciso I, da Lei 8.629/93

“Art. 4º Para os efeitos desta lei, conceituam-se:

I – Imóvel Rural – o **prédio rústico** de área contínua, qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial; [...]”

Sendo assim, aplicando-se o art. 3º, inciso IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 ao presente caso, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre o arrendamento do imóvel rural.

Frise-se tal entendimento a Solução de Consulta Cosit nº 331/17, que trouxe a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep pode descontar créditos sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação.

A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.

A Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

É princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso IV; Lei nº 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra); Lei nº 8.629, de 1993; Decreto nº 59.566, de 1966, art. 3º; e Decreto nº 4.382, de 2002, art. 9º. (...)"

Por concordar com o entendimento acima exposto, acolho-o como minhas razões de decidir e revento a glosa dos créditos com relação a esse tópico.

VII – DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA.

O acórdão da DRJ resumiu bem as glosas desse tópico. Confira-se:

*“A fiscalização, consoante tópico correlato no Relatório de Fiscalização PER (V-Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica), sustenta que a contribuinte informou (nas respostas às intimações) diversas despesas de aluguéis que não propiciam o direito ao crédito das contribuições (PIS e Cofins) não cumulativas. Dentre as glosas efetivadas destacam-se: (i) os serviços aplicados na atividade agrícola da empresa, pelo fato de se tratarem de serviços (e não de despesas de aluguéis) e, também, pelo fato de não poderem ser considerados como serviços utilizados como insumos; (ii) despesas com mão-de-obra, em razão de não corresponderem a aluguel de máquinas e equipamentos e, também, por não existir qualquer outra previsão legal para esse tipo de crédito; **(iii) despesas com quindaste e plataforma, os quais foram utilizados na instalação e***

montagem de equipamentos industriais; (iv) serviços de transporte, uma vez que os transportes realizados na logística interna da empresa não proporcionam direito a créditos de PIS/Cofins por falta de previsão legal; (v) locação de veículos de qualquer espécie, uma vez que referidos bens, no entendimento da autoridade tributária, não podem ser tratados como máquinas ou equipamentos; e (vi) despesas relacionadas nas planilhas para as quais não foram apresentadas as notas fiscais de valor superior a R\$ 20.000,00 ou contratos de aluguel de valor mensal superior ao mesmo valor, conforme solicitado no item 4 do TIF nº 2 (ver também item 5 do TIF nº 8). Aduz que as despesas glosadas (e aceitas) constam das planilhas “Aluguel – 2012” e “Aluguel – 2013”, elaboradas a partir das planilhas apresentadas pelo contribuinte.” (meus grifos)

A Recorrente enfrentou em seu Recurso Voluntário somente as glosas no que se refere as despesas com guindaste e plataforma e serviços de transporte na logística interna. Confira-se os seguintes trechos:

“Como se não bastasse, tais instrumentos – guindastes e plataformas – são, por óbvio, essenciais para a atividade, haja vista tratar-se a Recorrente de uma agroindústria, sendo cristalina a importância de tais equipamentos a fim de realizar transportes e propiciar o seu regular desenvolvimento.

A definição de guindaste e encontrada na língua portuguesa como “máquina para guindar ou mover grandes pesos e transportá-los, enquanto os mantém suspensos; grua”, e plataformas também podem assim ser definidas “construção de superfície plana, horizontal, sobre a qual se assentam quaisquer objetos pesados”.

Assim, contrariando os argumentos proferidos tantos no Termo de Fiscalização quanto por meio do Acórdão n.º 06.64.463, o CARF no julgamento do Recurso Voluntário no PA nº 13502.720021/2011-05, proferiu o Acórdão n.º 3101002.297, no sentido de reconhecer o direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes das despesas de alugueis de guindastes:

(...)

Como amplamente revelado, a Recorrente é agroindústria, não havendo como se negar que a atividade agroindustrial integrada demanda grandes espaços de maneira que não se vislumbra razoabilidade para que guindastes e plataformas não sejam utilizados nas atividades da empresa, não havendo outra conclusão senão a de que é cristalino o direito ao crédito da Recorrente.

Vale ressaltar que também restou mantida a glosa de créditos relativos a serviços de transporte por considerar que “os transportes realizados na logística interna da empresa não proporcionam direito a crédito de PIS/COFINS por falta de previsão legal”, em total dissonância ao pacificado pelo CARF acerca do tema, veja-se:

(...)

Como se vê, não merece prosperar a alegação de que os serviços de mecanização não são capazes de gerar créditos uma vez que a atividade agrícola se vincula diretamente à produção de álcool e açúcar, sendo evidente o direito que assiste a Recorrente, impondo-se, desse modo, a reforma do acórdão ora combatido.”

Ora, quanto aos alugueis de guindastes e plataformas, considerando especialmente as minhas razões do tópico “IV”, não vejo qualquer argumento para se manter a glosa com esses alugueis, ante a expressa autorização da tomada de crédito das contribuições, nos termos do artigo 3º, IV, da Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por outro lado, com relação ao transporte com logística interna, a defesa foi superficial e não se prestou a demonstrar a que se destinava essa logística, pelo que não merece acolhida.

Dou, portanto, parcial provimento para reverter unicamente as glosas no que tange os alugueis de guindastes e plataformas.

VIII – ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO – SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO OU DE CONSTRUÇÃO).

Sobre esse ponto o acórdão da DRJ decidiu o seguinte:

“Da leitura da legislação acima, nota-se com clareza que o direito ao crédito (sobre os encargos de depreciação) está umbilicalmente vinculado à atividade produtiva, ou seja, o direito ao crédito sobre os encargos de depreciação somente é aplicável em relação aos ativos adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. É de se observar, também, consoante o item III do § 1º, que a despesa dessa rubrica (assim como em todas as outras despesas) deve estar devidamente registrada na contabilidade da empresa, com base, evidentemente, em documentos que comprovem sua efetividade.

No presente caso, consoante se verifica no Relatório de Fiscalização PER, a autoridade a quo, ao contrário do sustentado nas impugnações, não mediu esforços para realizar a apuração dos créditos relacionados a esta rubrica (que foram informados no Dacon/EFD). Nesse sentido, inclusive, elaborou planilha (com base em documento eletrônico apresentado pela interessada) e apontou, justificando, todas as glosas efetuadas.

A interessada, por seu turno, além da inércia demonstrada durante o procedimento fiscal, no contencioso administrativo não apresenta qualquer documento comprobatório, trazendo unicamente simples alegações. Diz que a apropriação dos créditos ocorreu de acordo com a legislação de regência da matéria e que a

fiscalização não investigou de forma adequada a veracidade da documentação apresentada.

Como se verifica, a intenção da interessada é que, mesmo na ausência de apresentação da documentação comprobatória, a apuração do direito ao crédito seja realizada e demonstrada pela fiscalização.

No tocante as Notas Fiscais apresentadas em conjunto com a segunda impugnação, é bastante dizer que elas já foram analisadas durante o procedimento fiscal e foram glosadas de acordo com os motivos apontados pela fiscalização. A interessada, por outro lado, não demonstra e nem rebate os motivos apontados pela fiscalização para a efetivação das glosas. Realiza somente a apresentação das cópias das Notas Fiscais, com a simples argumentação de que todos os bens delas constantes concedem o direito ao crédito.

Por fim, no tocante ao conceito de insumo, é bastante destacar que a argumentação da interessada não pode ser aceita no tocante aos créditos da rubrica tratada no presente tópico. Isto porque, como visto acima, a legislação (tanto a Lei nº 10.637, de 2002, quanto a Lei nº 10.833, de 2003) trata de forma distinta o direito ao crédito cabível para as aquisições de bens e serviços utilizados como insumo (crédito sobre os valores das aquisições) e o direito ao crédito cabível em relação a 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 (crédito sobre os valores das respectivas depreciações). Dizendo em outras palavras, a apropriação dos créditos não cumulativos das contribuições (PIS e Cofins) deve ser realizada de forma distinta e isolada conforme o disposto em cada inciso do art. 3º (da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), não sendo possível, como quer a interessada, a apropriação dos créditos por meio da mistura ou conjugação de um ou mais incisos de referido artigo.”

Considerando especialmente as minhas razões do tópico “IV”, tem-se que o processo produtivo da Recorrente engloba a fase agrícola de suas atividades e, por isso, máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado da Recorrente para utilização em suas atividades podem sim gerar créditos de PIS e COFINS com base no encargo de depreciação, nos termos do artigo 3º, VI, e §1º, III, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

No seu Recurso Voluntário, a Recorrente destaca que acostou planilhas às fls. 2310/2346, em sede de Impugnação, relativamente aos bens incorporados ao ativo imobilizado, destacando que a rubrica glosada mais significativa diz respeito às colhedeiras de cana-de-açúcar e seguiu sua defesa unicamente no que consta as “colhedeiras”.

Da análise da planilha de itens de depreciação, encontrei dez itens de colhedora de cana-de-açúcar, pelo que entendo que deve ser revertida essa glosa.

90006	Colhedoras de cana marca CASE modelo A7700 sobre esteiras e extensão do elevador	UN	1	740.000,00	1-C
90006	Colhedoras de cana marca CASE modelo A7700 sobre esteiras e extensão do elevador	UN	1	740.000,00	1-C
90006	Colhedora de cana de açúcar marca John Deere modelo 3520, com esteira e extensão	UN	1	815.000,00	1-
90006	Colhedora de cana de açúcar marca John Deere modelo 3520, com esteira e extensão	UN	1	815.000,00	1-
90006	Colhedora de cana de açúcar marca John Deere modelo 3520, com esteira e extensão	UN	1	815.000,00	1-
90006	Cartão de memória memory stick 4 GB compatível com câmera digital sony	UN	1	139,00	1
90006	Colhedora de cana de açúcar marca John Deere modelo 3520, com esteira e extensão	UN	1	815.000,00	1
90006	COLHEDORA DE CANA-DE-AÇÚCAR JOHN DERERE 3520 - ESTERIA	UN	1	830.000,00	1
90006	COLHEDORA DE CANA-DE-AÇÚCAR JOHN DEERE 3520 - ESTEIRA. CONFORME PROPOSTA.	UN	1	794.000,00	1
90006	COLHEDORA DE CANA-DE-AÇÚCAR JOHN DEERE 3520 - ESTEIRA. CONFORME PROPOSTA.	UN	1	794.000,00	1
90006	COLHEDORA DE CANA-DE-AÇÚCAR JOHN DEERE 3520 - ESTEIRA. CONFORME PROPOSTA.	UN	1	794.000,00	1

Dou, portanto, parcial provimento para reverter as glosas referentes as colhedeiras de cana-de-açúcar.

IX - OUTROS CRÉDITOS – CRÉDITOS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ÓLEO DIESEL.

Quanto a esse ponto, o acórdão da DRJ decidiu o seguinte:

“Como se verifica, a discussão sobre o direito ao crédito da rubrica ora tratada é a mesma que foi travada no tópico “Serviços e Bens Utilizados como Insumo”, constante do presente voto, ou seja, se os custos e despesas relativos ao cultivo da cana-de-açúcar podem, ou não, ser apropriados ou considerados no processo fabril de produção de açúcar e álcool.

E repetindo, mais uma vez, o já foi dito, no entendimento da autoridade tributária a resposta é negativa, em razão dos seguintes motivos: (i) o cultivo da matéria-prima (cana-de-açúcar) distingue-se do processo fabril que utiliza essa mesma matéria-prima (produção do álcool e do açúcar): e (ii), mesmo que ocorra a superação desse entendimento, de acordo com a legislação contábil (CPC 29), os custos e despesas relativos à cultura permanente (no caso, cana-de açúcar) devem ser apropriados em ativo não-circulante (grupo do Imobilizado, sub-grupo Imobilizado Biológico).

Nesse sentido, portanto, **não é possível se reconhecer o direito ao crédito sobre as aquisições de combustíveis, bem como as despesas utilizados em maquinários e veículos utilizados na atividade agrícola desenvolvida pela empresa.**

No tocante aos produtos agrícolas (tais como herbicidas, inseticidas, fertilizantes, adubos e corretivos), é bastante destacar (como bem lembrado pela fiscalização) que, além de eles serem utilizados na atividade agrícola, tratam-se de bens sujeitos à alíquota zero das contribuições (art. 1º da Lei nº 10.925/2004) e que, portanto, consoante o art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº

10.833, de 2003, não geram direito ao crédito, uma vez que não estão sujeitos ao pagamento das contribuições (PIS e Cofins).” (meus grifos)

Como se vê, a glosa das aquisições de combustíveis, bem como as despesas utilizadas em maquinários e veículos utilizados na atividade agrícola da empresa, foi mantida em razão de as despesas relativos ao cultivo da cana-de-açúcar não ter sido consideradas essenciais e relevantes para o processo produtivo de açúcar e álcool.

Entretanto, essa premissa restou superada conforme tópico “IV” desse voto, pelo que revento essas glosas.

Por outro lado, no tocante aos produtos agrícolas sujeitos à alíquota zero, não há como se reformar o acórdão recorrido, ante o determinado pelo artigo 3º, §2º, II, das Leis das Contribuições e ante a ausência de insurgência da Recorrente com relação a esse ponto.

Parcial provimento.

X - OUTROS CRÉDITOS – CALCULADOS SOBRE INSUMOS DE ORIGEM VEGETAL (CRÉDITOS PRESUMIDOS).

Quanto a esse ponto, a DRJ consignou o seguinte:

“Como se constata pelo relatório acima, a fiscalização não mediu esforços para apurar o crédito presumido relativo às aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas. Efetou, primeiramente, a auditoria dos créditos utilizando-se das notas fiscais eletrônicas e dos valores informados nas respostas apresentadas pela própria interessada. E, por segundo, em razão de o crédito presumido analisado (previsto no art. 8º da Lei nº 10.825, de 2004) aplicar-se tão somente à produção de açúcar, tentou efetuar o rateio de referido crédito com base nos custos das aquisições de cana-de-açúcar. No entanto, diante da falta de informações e de colaboração da interessada, acabou efetivando o rateio com base nas receitas de vendas de cada um dos produtos, utilizando-se do inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Por outro lado, como se verifica nas impugnações apresentadas, apesar de todo o trabalho da fiscalização para apurar e conferir o crédito presumido, a interessada centra sua defesa na falta de aprofundamento do procedimento fiscal e na defesa do princípio da verdade material.

(...)

Destaca-se que, no presente caso, a interessada, além de colaborar pouco durante o procedimento fiscal, trouxe para análise no contencioso (com a segunda impugnação), unicamente, planilha que resume (no seu entendimento) o direito ao crédito e cópia das notas fiscais que já foram analisadas durante o procedimento fiscal. De forma recorrente, portanto, a interessada não demonstra e nem rebate os

motivos apontados pela fiscalização para a efetivação das glosas. Realiza somente a apresentação das cópias das Notas Fiscais, com a simples argumentação de que todos os bens delas constantes concedem o direito ao crédito. Ainda, não traz qualquer documentação/relatório/planilha que derrube, ou traga alternativa, ao método de rateio aplicado pela fiscalização.”

Da leitura do Recurso Voluntário, a Recorrente segue afirmando genericamente o seu direito ao crédito, que a Fiscalização utilizou todos os meios hábeis a verificação dos créditos declarados e que também não analisou profundamente os documentos apresentados pela Recorrente, indo de encontro ao princípio da verdade material e entendimento consolidado pelo CARF.

Todavia, apesar de fazer tal alegação, a Recorrente sequer menciona um documento como exemplo, nem mesmo a título de amostragem, a fim de reforçar suas alegações e rebater o acórdão recorrido.

Mantenho a glosa e nego provimento.

XI – OUTROS CRÉDITOS – DEVOLUÇÃO DE VENDAS.

Nesse último ponto, o acórdão da DRJ decidiu da seguinte forma:

“Da leitura do texto legal se extrai que o crédito relativo ao mercado externo somente pode ser apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação e que a determinação do crédito pelo método do rateio proporcional, entre receitas de exportação e do mercado interno, somente é aplicável se os custos, as despesas e os encargos forem comuns a ambas as receitas.

Dessa forma, em que pese a argumentação da interessada, não é possível admitir que o crédito relativo à devolução de vendas seja apropriado (ou apurado) para o mercado externo, uma vez que as receitas relativas às devoluções estão totalmente vinculadas às operações no mercado interno, ou seja, o procedimento da autoridade a quo de não aplicar a essa rubrica o rateio proporcional está totalmente correto, uma vez que inexistente vinculação da mesma (crédito de devolução de vendas) com as receitas de exportação.”

A Recorrente por sua vez se limita novamente a dizer que o entendimento está errado, que é autorizado o direito ao crédito, nos termos do artigo 3º, da Lei n.º 10.637/2002 e que o direito creditório é reconhecido pelo CARF, nos termos do acórdão n.º 3301-00.661.

O artigo 3º, da Lei das Contribuições determina o seguinte:

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

(...)

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

Por óbvio, referido dispositivo legal só autoriza a possibilidade da Recorrente de se creditar de devolução de venda que tenha sido tributada e que tenha integrado o faturamento do mês ou do mês anterior, o que não ocorre com as vendas de exportação.

A Recorrente, nesse tópico, não produziu qualquer prova a fim de demonstrar que as devoluções de vendas foram tributadas e que referidas receitas teriam integrado o faturamento.

Sendo assim, nego provimento.

XII – DA CONCLUSÃO.

Ante o todo exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e alegações de homologação tácita e, no mérito, dou parcial provimento para conceder direito ao crédito (i) para os bens e serviços utilizados como insumo, eis que enquadrados no conceito de “insumos do insumo”, (ii) para as despesas de arrendamento de terra, (iii) para as despesas de alugueis de guindastes e plataformas, (iv) para os encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado no que tange as colhedoras de cana-de-açúcar e, por fim, (v) para aquisições de combustíveis, bem como as despesas utilizadas em maquinários e veículos utilizados em sua atividade agrícola.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Ramon Silva Cunha**, redator designado

Em que pesem as bem tecidas considerações apresentadas pela i. Relatora, as quais acompanho em sua quase integralidade, peço vênia para discordar no que se refere à proposta de reversão da glosa relativa a dois itens específicos. Trata-se da glosa dos dispêndios relativos aos alugueis de guindastes e plataformas.

A Relatora apresenta os seguintes argumentos, de forma a justificar a reversão das referidas glosas:

Ora, quanto aos alugueis de guindastes e plataformas, considerando especialmente as minhas razões do tópico “IV”, não vejo qualquer argumento para se manter a glosa com esses alugueis, ante a expressa autorização da

tomada de crédito das contribuições, nos termos do artigo 3º, IV, da Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

O tópico IV mencionado pela Relatora diz respeito aos “IV – SERVIÇOS E BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS” e tem entre os objetos de análise dispêndios que são considerados como “insumo do insumo”. São dispêndios com a atividade agrícola que, conforme registra a Relatora, integra a cadeia produtiva do etanol e do açúcar, pois constitui etapa imprescindível para que tais bens sejam obtidos.

Por essa razão, os dispêndios daquele tópico são capazes de gerar o creditamento correspondente.

Ocorre que as glosas relativas aos itens “guindastes e plataformas” não se deram sob a mesma justificativa. Conforme trecho do Relatório Fiscal, essa glosa tem a seguinte motivação, *in verbis*:

c) Guindaste e plataforma: foram utilizados na instalação e montagem de equipamentos industriais, conforme resposta de 17/11/2016 ao item 2 do TIF 3, os quais, aqui se conclui, foram posteriormente utilizados nas atividades da empresa, portanto, trata-se de despesas sujeitas a contabilização no ativo não-circulante, não englobadas na expressão “utilizados nas atividades da empresa” do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002.

Vale sempre lembrar que os dispêndios de aluguéis não se enquadram na hipótese de creditamento relativo a insumo (bens ou serviços), que tem como base o inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637 e 10.833. O crédito para aluguéis deve se enquadrar no inciso IV do referido artigo, que assim estabelece:

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

[...]

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

Observando a justificativa apresentada pela Autoridade Fiscal, justifica-se a glosa com o fato de que os bens alugados não são utilizados nas atividades da empresa. Na realidade, eles foram utilizados na “*montagem e manutenção de equipamentos em grandes alturas*”, conforme esclarece a Recorrente em resposta à intimação que lhe foi dirigida.

Tais equipamentos (evaporadores de caldo, cozedores contínuos de açúcar) e instalações (rede elétrica e soldagens de aparelhos) compõem o ativo da Recorrente para utilização nas atividades da empresa. Os dispêndios de aluguel com guindastes e plataformas irão compor, portanto, o valor contábil das instalações/equipamentos correspondentes, não podendo gerar créditos de maneira imediata.

CONCLUSÃO

Nesse contexto, voto pela manutenção da glosa e consequente não provimento do recurso em relação aos aluguéis de guindastes e plataformas.

Assinado Digitalmente

Ramon Silva Cunha