Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10120.900599/2016-46

Processo nº	10120.900599/2016-46
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3301-010.152 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	27 de abril de 2021
Recorrente	BP BIOENERGIA TROPICAL S.A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. INSUMO. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CREDITAMENTO. INSUMO. FASE AGRÍCOLA.

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 (Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17/12/2018).

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CREDITAMENTO. FRETES. TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. EXPORTAÇÃO.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados destinados à exportação, inclusive para a formação de lote, constituem despesas na operação de venda e dão direito a créditos da contribuição.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. 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 art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CREDITAMENTO. ALUGUEL DE 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 máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, e cujas despesas tenham

sido regularmente registradas na contabilidade da empresa, com sustentação em documentos que comprovem sua efetividade.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CREDITAMENTO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

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.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CREDITAMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA.

O crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 não se aplica ao álcool, pois requer que as mercadorias produzidas sejam destinadas à alimentação humana ou animal. Portanto, regular, adequado e necessário o procedimento fiscal de rateio proporcional do crédito às mercadorias produzidas para apuração do referido crédito.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES. RECEITA DE VENDAS DE BENS E SERVIÇOS.

Verificada, em procedimento fiscal, divergência na base de cálculo das contribuições do período a que se refere o pleito de ressarcimento e não justificada com provas necessárias pela contribuinte, mantêm-se os ajustes efetuados pela Fiscalização.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Nos processos derivados de pedidos de ressarcimento e declaração de compensação, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos elementos probatórios suficientes para demonstrar a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares nele suscitadas e, em seu mérito, dar-lhe parcial provimento para acatar a possibilidade de se apurar créditos da Contribuição referentes ao processo produtivo da Recorrente, inclusive às fases de aquisição de insumos (agrícola), para os seguintes dispêndios: a) serviços utilizados na fase agrícola da Recorrente, desde que o motivo para a glosa seja unicamente o fato de tal fase não se constituir no processo produtivo da Recorrente; b) fretes de mercadorias para formação de lote para exportação (CFOP 5504); c) aluguéis decorrentes de arrendamento agrícola, pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa; e d) aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, apenas em relação às glosas de serviços aplicados na atividade agrícola da empresa e

Documento nato-digital

classificados indevidamente nessa rubrica (correspondente ao item 39.a. do Relatório de Fiscalização).

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Semíramis de Oliveira Duro (Vice-Presidente), Marco Antonio Marinho Nunes, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Júnior e José Adão Vitorino de Morais. Ausente o Conselheiro Ari Vendramini.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 06-64.436 – 3ª Turma da DRJ/CTA**, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório Seort nº 47/2017 – DRF/GOI, emitido em 23/01/2017, por intermédio do qual foi deferido parcialmente, no valor de **R$ 29.213,72**, o crédito apresentado no Pedido de Ressarcimento objeto do PER/DCOMP nº **25896.15063.270112.1.1.08-1057**, ao qual foram vinculadas as Declarações de Compensação objeto dos seguintes PER/DCOMPs:

a) Homologada parcialmente: 38432.84241.280112.1.3.08-3592; e

b) Não homologadas: 30843.79396.030212.1.3.08-8895, 08133.67022.230212.1.3.08-8526, 04717.65396.080312.1.3.08-7533 e 27260.69002.250512.1.3.08-0700.

No referido Pedido de Ressarcimento, objeto do PER/DCOMP nº **25896.15063.270112.1.1.08-1057**, o tipo de crédito é relativo ao tributo **PIS Não-Cumulativo - Exportação** do **3º Trimestre de 2011**, no valor pleiteado **de R$ 261.998,55.**

Por bem descrever os fatos, adoto, como parte de meu relatório, o relatório constante da decisão de primeira instância, que reproduzo a seguir:

> **Relatório**
>
> Trata o presente processo do pedido eletrônico de ressarcimento - PER nº 25896.15063.270112.1.1.08-1057, relativo ao crédito de PIS/Pasep vinculado às receitas não cumulativas do mercado externo do 3º trimestre de 2011, que solicita o valor de R$ 261.998,55.
>
> O processo trata, também, das declarações eletrônicas de compensação (Dcomp) nº 38432.84241.280112.1.3.08-3592, nº 30843.79396.030212.1.3.08-8895, nº 08133.67022.230212.1.3.08-8526, nº 04717.65396.080312.1.3.08-7533 e nº 27260.69002.250512.1.3.08-0700, as quais utilizaram-se integralmente do crédito solicitado no mencionado pedido de ressarcimento.
>
> O pleito da interessada (PER e Dcomp vinculadas) foi analisado pela unidade de origem, Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em Goiania-Go, que emitiu, em 23/01/2017, o Despacho Decisório Seort nº 47/2017-DRF/GOI, por meio do qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R$ 29.213,72, e, em razão deste fato;

Documento nato-digital

- homologou parcialmente a Domp nº 38432.84241.280112.1.3.08-3592, até o limite do crédito reconhecido;

- e não homologou as demais Dcomp.

Note-se que referido despacho decisório teve por base o Relatório de Fiscalização – PER e anexos, juntados às fls. 46 a 122, relativo à ação fiscal realizada em atendimento ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF nº 0120100.2016.00007-5 e à análise dos pedidos de ressarcimento de PIS e Cofins não cumulativos dos períodos de apuração de julho a dezembro de 2011 (3º e 4º trimestres de 2011) 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), nos arquivos digitais de notas fiscais transmitidos por força do que dispõe o art. 65, § 1º, da Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 900/2008, nas respostas às intimações e nos próprios pedidos de ressarcimento.

(I) Despesas de Armazenagem e Fretes nas Operações de Venda – Diz que nessa rubrica não houve reconhecimento de direito a crédito: no tocante a armazenagem, em razão de a própria contribuinte ter informado, após intimação, que não houve tais despesas no período fiscalizado; e, no tocante aos fretes, uma vez que não restou comprovado que essas despesas/custos (demonstrados na planilha apresentada em atendimento ao item 12 do TIF nº 2) referem-se a operações de venda, conforme determinam os arts. 3º, inciso IX, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

(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 não vinculados à produção de bens e serviços; (ii) serviços em que sua vinculação à produção de bens e serviços não foi demonstrada na descrição do serviço prestado na nota fiscal; e (iii) 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).

(III) Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base no valor de aquisição ou de construção) - Relata que realizou diversas tentativas para que a interessada apresentasse as informações e documentos necessários a comprovação dos créditos e que, diante da inércia da interessada, efetivou as glosas dos valores informados nas linhas 9 e 10 das fichas 06A e 16A dos Dacon.

(IV) Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica – Argumenta que foram glosadas todas as despesas com arrendamento de glebas de terra (terrenos), um 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.

Documento nato-digital

(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: 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; 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; despesas com guindaste e plataforma, os quais foram utilizados na instalação e montagem de equipamentos industriais; serviço de sonorização, por não se tratar de locação de bens, nem de serviço utilizado como insumo na produção de bens e serviços; e "Locação referente a 06 meses", para a qual não foi especificado o bem/equipamento locado. As glosas dessa rubrica foram demonstradas na planilha "Aluguel Tropical".

(VI) Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal – Créditos Presumidos. 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) e que a contribuinte foi cientificada (por meio do TIF nº 03) de referida apuração. 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 quantidade 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) Receita de Vendas de Bens e Serviços – Argumenta que as vendas tributadas da empresa no mês de agosto de 2011, conforme relação de notas fiscais eletrônicas, perfaz o total de R$ 12.259.589,81, e não o total de R$ 11.512.031,96 que foi informado no Dacon. Nesse sentido, diz que efetivou o acréscimo de R$ 747.557,85 na base de cálculo das contribuições do referido mês, acarretando, também, acréscimos de contribuições nos valores de R$ 12.334,70 e R$ 56.814,40, de PIS e Cofins, respectivamente.

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 constam do dossiê digital 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.

Manifestação de Inconformidade

A interessada foi cientificada do despacho decisório em 24/01/2017, por meio de seu domicílio tributário eletrônico, e apresentou, em 23/02/2017, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Documento nato-digital

Inicialmente, após identificar-se e caracterizar o processo administrativo, a interessada alega, no tópico denominado *I – Da Tempestividade*, que o prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação da manifestação de inconformidade foi cumprido, consoante a legislação de regência da matéria.

Na seqüência, no tópico *II – Dos Fatos e da Acusação Fiscal*, a contribuinte descreve as atividades econômicas que desenvolve, o modo como desenvolve essas atividades e, de forma resumida, o processo produtivo de sua atividade principal (produção de açúcar e etanol). Afirma, também, que a utilização de máquinas e equipamentos agrícolas e industriais, bem como os combustíveis e lubrificantes neles utilizados, são indispensáveis para o desenvolvimento de suas atividades agroindustriais e de seu processo produtivo. Argumenta que realiza operações de exportação para o exterior e que, por conta desse fato, acumula saldos credores que podem ser ressarcidos ou compensados. Acrescenta que as conclusões do despacho decisório contestado são equivocadas e que possui direito a todo o crédito solicitado no PER objeto do presente processo.

No tópico intitulado *III – Preliminarmente*, a manifestante pugna pela nulidade do despacho decisório. Sustenta que a fiscalização não cumpriu sua obrigação legal de apurar a real existência do direito ao crédito, uma vez que a análise fiscal foi realizada, unicamente, com base nos documentos (planilhas, documentos fiscais e respostas as intimações), sem conhecimento do processo produtivo da empresa. Alega que é obrigação da receita federal demonstrar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar e que a falta de comprovação por parte do órgão administrativo conduz à improcedência do lançamento, bem como à improcedência do indeferimento do pedido de ressarcimento. Aduz que a fiscalização agiu contrariamente ao diposto no art. 142 do CTN e descumpriu o princípio da verdade material, consoante o entendimento da doutrina e jurisprudência administrativa colacionadas na peça de defesa.

Iniciando a defesa do mérito, no tópico *IV- Do Direito*, a interessada discorre sobre a incidência não cumulativa das contribuições para o PIS e para a Cofins. Argumenta que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 adotaram o método subtrativo indireto para aplicação do sistema de não cumulatividade e que o direito ao crédito (para o desconto das contribuições) é determinado pela relação de inerência dos custos e despesas com a formação das receitas. Sustenta que o princípio da não cumulatividade possui assento constitucional e que lei não pode impor limites à dedução dos créditos decorrentes dos custos/despesas. Diz que a enumeração de créditos a serem descontados, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, deve ser entendida como meramente exemplificativa, com a aplicação da não cumulatividade respeitando o princípio da capacidade contribuitiva. Aduz que a fiscalização extrapolou as premissas constitucionais e que a interpretação restritiva da autoridade administrativa demonstra-se manifestamente improcedente. Por fim, alega que possui o direito líquido e certo ao crédito solicitado, conforme se verifica na defesa dos tópicos relatados a seguir.

IV.1.1 – Despesas de Armazenagem e Fretes nas Operações de Venda – Insurge-se contra o entendimento da fiscalização de que as despesas de fretes não estão vinculadas a operações de venda. Argumenta que apresentou toda a documentação pertinente, a qual comprova o direito ao crédito pleiteado, e que no caso, remessa de mercadoria para formação de lote de exportação, as mercadorias vendidas têm destino certo, uma vez que existe contrato de compra e venda celebrado previamente, entre a contribuinte e o destinatário situado no exterior. Diz, também, que a alegação de que se tratam de simples remessas não condiz com a realidade dos fatos, pois a existência da venda para a exportação pressupõe a existência da remessa. Nesse mesmo sentido,

Documento nato-digital

argumenta que não pode prevalecer a alegação de suposta demora na saída das mercadorias, posto que o procedimento aduaneiro não depende da interessada. Ademais, alega que, de qualquer forma, as glosas são indevidas, posto que, consoante entendimento exarado pelo CARF, as despesas de fretes relacionadas a movimentação de produtos em fabricação ou acabados entre estabelecimentos da contribuinte também concedem o direito ao crédito.

IV.1.2 – Serviços Utilizados como Insumos – Nessa rubrica a interessada insurge-se 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. Em relação às glosas dos serviços não vinculados à produção de bens e serviços, diz que as alegações contidas no despacho decisório são totalmente inconsistentes e improcedentes, posto que (nas notas fiscais que compuseram o crédito) não existem os serviços elencados pela fiscalização. No tocante aos serviços cuja vinculação à produção de bens e serviços não foi demonstrada, argumenta, novamente, que faltou aprofundamento da fiscalização. Diz, também, que desenvolve atividade agroindustrial e que, portanto, a atividade agrícola possui vinculação direta com a produção de álcool e açúcar. Insurge-se contra 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. Acresenta 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.

IV.1.3 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base no valor de aquisição ou de construção) – Diz, primeiramente, que a apropriação dos créditos ocorreu de acordo com a legislação de regência da matéria e que o despacho decisório demonstra-se totalmente ilegal e arbitrário. Aduz que a fiscalização não investigou de forma adequada a veracidade da documentação apresentada, sendo necessária uma análise aprofundada, a ser realizada por meio de avaliação pericial da documentação comprobatória.

IV.1.4 – Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica – Argumenta, primeiramente e mais uma vez (consoante o entendimento contido no item IV.1.2), que a fase agrícola da agroindústria integra o processo seu produtivo para fins de creditamento das contribuições não cumulativas. Por segundo, dada essa premissa, alega, consoante posicionamento do CARF, que se deve realizar interpretação extensiva e analógica de forma a equiparar o arrendamento de terras ao aluguel de prédios.

IV.1.5 – Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica – Argumenta que existe contradição nos argumentos utilizados pela fiscalização e que a literalidade do inciso IV, do artigo 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, evidencia o direito ao crédito. Diz, também, que não existe razoabilidade para as glosas efetuadas, que os itens (guindaste e plataforma) são essenciais para o desenvolvimento das atividades da empresa e que existe jurisprudência administrativa (no CARF) que corrobora seus argumentos. Aduz que não merece prosperar a alegação de que atividade agrícola se vincula de forma indireta com a produção de álcool e de açúcar.

IV.1.6 – Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal (Créditos Presumidos) – Diz que o insumo mencionado não compôs o valor do crédito solicitado, razão pela qual não há que se trazer maiores esclarecimentos.

Documento nato-digital

IV.1.7 – Receita de Vendas de Bens e Serviços – Argumenta que a nota relativa à diferença encontrada não compôs a base de cálculo das contribuições em razão de desfazimento do negócio.

Por fim, no tópico da *V-Conclusão* e *VI-Dos Pedidos*, a interessada pugna, mais uma vez, pelo reconhecimento integral do crédito pleiteado e requer:

- que seja determinada a suspensão da exigibilidade dos débitos não homologados;

- que seja deferida toda e qualquer prova admitida em direito, com a realização de prova pericial relativamente ao item IV.1.3 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado;

- que seja reconhecida a nulidade do despacho decisório;

- e que o despacho decisório seja reformado, de modo a se deferir, integralmente o crédito solicitado no pedido de ressarcimento, com a conseqüente homologação total das compensações declaradas nas Dcomp vinculadas ao PER.

Note-se que a interessada, em 23/06/2017 (posteriormente, portanto, ao fim do prazo para apresentação do recurso administrativo), protocolizou expediente no qual reforça os seus argumentos em relação ao item *IV.1.4 – Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica*, da Manifestação de Inconformidade. Traz em síntese, cópia do Acórdão nº 3402-003.817, proferido pela 2ª Turma Ordinária do CARF em 26/01/2017, que reforça o seu entendimento de que o aluguel de imóvel rural concede o direito ao crédito previsto no art. 3º, inciso IV, das Lei 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003.

É o relatório.

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade apresentada, a 3ª Turma da DRJ/CTA, por unanimidade de votos, julgou improcedente o recurso, nos termos do relatório e voto do relator, conforme Acórdão nº 06-64.436, datado de 17/10/2018, cuja ementa transcrevo a seguir:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

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.

PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS LEGAIS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que não atenda aos requisitos legais estabelecidos no processo administrativo fiscal.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

Documento nato-digital

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-açucar, 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 sidos 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada do julgamento de primeiro grau, a contribuinte apresenta Recurso Voluntário, estruturado nos seguintes tópicos:

I - DA TEMPESTIVIDADE:

II - DOS FATOS:

III - DAS RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO Nº 06-64.436:

III. 1 - PRELIMINAMENTE: DA FLAGRANTE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO, SEJA POR INOBSERVÂNCIA AO ENTENDIMENTO EXARADO POR MEIO DO RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170/PR, SEJA POR FLAGRANTE AFRONTA AO ARTIGO 142, DO CTN:

III.2 - DO DIREITO:

III.2. A - SERVIÇOS E BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS:

III.2.B - DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA:

III.2.C - DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA:

III.2.D - DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA:

III.2.E - ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO – SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO OU DE CONSTRUÇÃO):

III.2.F - CALCULADOS SOBRE INSUMOS DE ORIGEM VEGETAL (CRÉDITOS PRESUMIDOS):

III.2.G - DEVOLUÇÃO DE VENDAS:

Documento nato-digital

IV - DO PEDIDO:

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, Relator.

I ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

II PRELIMINAR

II.1 Nulidade do Despacho Decisório

Em síntese, a Recorrente aduz a nulidade do Despacho Decisório, seja por inobservância ao entendimento exarado por meio do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, seja por flagrante afronta ao art. 142 do CTN.

Aprecio.

Sabe-se que as causas de nulidades relacionadas ao rito processual ora em análise são estipuladas art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, a saber:

> 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.

Quanto à decisão da Unidade de Origem, consubstanciada no Despacho Decisório Seort nº 47/2017, emitido em 23/01/2017, as hipóteses que poderiam acarretar sua nulidade estão expostas no inciso II retrocitado, as quais, entretanto, não foram constatadas nestes autos, visto que referido *decisum* foi proferido por autoridade competente e sem preterição do direito de defesa.

Em outras palavras, o Auditor- Fiscal titular da unidade da RFB de jurisdição do sujeito passivo é a autoridade competente para emanar a referida decisão e foi observado, no caso, amplamente o direito de defesa, oportunizando à Recorrente contestar o referido *decisum* da forma que lhe é facultada.

Ademais, destaque-se que na Manifestação de Inconformidade, ao contrário do que foi ventilado pela Recorrente em seu Recurso Voluntário, não foi suscitada a preliminar de nulidade do Despacho Decisório por afronta ao que restou ementado por meio do Recurso Especial nº 1.221.170-PR e à Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, até mesmo porque a Manifestação de Inconformidade foi ofertada em 23/02/2017, antes do citado julgado do STJ, que motivou a edição da referida nota da PGFN.

Por fim, esclareça-se que o art. 142 do CTN refere-se à constituição do crédito tributário por meio de lançamento, assunto diverso do tratado no presenta caso (análise de pedido de ressarcimento).

Dessa feita, não foram verificadas nestes autos quaisquer das hipóteses previstas para considerar nulo o Despacho Decisório.

Logo, improcedente tais alegações.

Documento nato-digital

III MÉRITO

III.1 Considerações iniciais

As glosas efetuadas pela Fiscalização recaíram sobres os seguintes itens, consoante Relatório Fiscal:

- Despesas de Armazenagem e Fretes nas Operações de Venda
- Serviços Utilizados como Insumo
- Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base no valor de aquisição ou de construção)
- Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pesssoa Jurídica
- Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica
- Calculados sobre Insumo de Origem Vegetal (Créditos Presumidos)
- Receita de Vendas de Bens e Serviços

Já os itens contestados pela Recorrente em seu Recurso Voluntário são os seguintes:

III.2. A -	SERVIÇOS E BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS:
III.2.B -	DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA:
III.2.C -	DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA:
III.2.D -	DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA:
III.2.E -	ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO – SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO OU DE CONSTRUÇÃO):
III.2.F -	CALCULADOS SOBRE INSUMOS DE ORIGEM VEGETAL (CRÉDITOS PRESUMIDOS):
III.2.G -	DEVOLUÇÃO DE VENDAS:

Como visto acima, à exceção do item "Receitas de Vendas de Bens e Serviços", todos os demais itens apurados pela Fiscalização coincidem, em título, com aqueles contestados pela Recorrente. Por outro lado, na leitura do item "III.2.G – Devoluções de Vendas" do Recurso Voluntário, nota-se que o questionamento da Recorrente abrangeu também o item com título divergente, "Receitas de Vendas de Bens e Serviços".

Portanto, todos os itens foram questionados pela Recorrente.

III.2 Conceito de insumo

No mérito de seu recurso, a Recorrente trata do conceito de insumo e sua aplicação no âmbito deste Colegiado, defendendo ser tal conceito mais amplo que o adotado pela Fiscalização e pela decisão recorrida.

A Recorrente, a fim de respaldar suas alegações, cita diversos julgados deste Conselho e decisões judiciais acerca da matéria, entre as quais se inclui a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no bojo do REsp nº 1.221.170/PR.

Pois bem.

Na decisão do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de repetitivo, restou consignado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância,

Documento nato-digital

vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

Portanto, não há qualquer ressalva quanto ao exposto pela Recorrente de que o conceito de insumo deve ser mais amplo que aquele adotado no procedimento fiscal e na decisão recorrida.

A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

No âmbito deste Colegiado, aplica-se ao tema o disposto no §2º do art. 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

> Art. 62. […]
>
> § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Partindo-se da ampliação conceitual acima e demais normas relacionadas à tomada de créditos do PIS/Cofins Não-Cumulativos, analisarei os itens glosados pelo Fisco, para os quais a Recorrente apresentou sua irresignação.

III.3 Fase agrícola

Segundo se depreende do Relatório Fiscal, a Recorrente exerce, além das atividades de produção de açúcar e álcool e subprodutos, a atividades agrícola de cultivo de cana-de-açúcar.

Dessa forma, apurou a Fiscalização que as atividades da Recorrente envolvem não só as atividade específica de produção de açúcar e álcool, mas também as atividade relacionadas ao plantio e cultivo e corte da cana.

De acordo com a própria Recorrente, seu objeto social envolve, dentre outros, 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.

Ressalta que suas atividades (sucroalcooleiras) compreendem a fase agrícola, mediante a produção, pesquisa, desenvolvimento, compra e venda de mudas de cana-de-açúcar para plantio, cogeração de energia elétrica por meio da produção de biomassa, 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.

Pois bem.

Observa-se que a questão primordial para definir quais os dispêndios podem ser admitidos para fins de creditamento das contribuições para o PIS/Cofins Não-Cumulativos resume-se em saber se o processo produtivo da Recorrente se encerra apenas na produção de açúcar e álcool ou seria mais amplo, compreendendo a fase agrícola para a obtenção de sua principal matéria-prima (cana-de-açúcar).

Documento nato-digital

Entendo eu que o processo produtivo da Recorrente inicia-se com o cultivo da cana-de-açúcar e termina com a produção de seus subprodutos (açúcar, álcool ou até energia), dentro das dependências fabris da Recorrente.

E, diferentemente do que concluiu a Fiscalização ao analisar os dispêndios atinentes ao processo produtivo da Contribuinte, considero que os dispêndios da fase agrícola devem ser considerados para fins de creditamento das contribuições para o PIS/Cofins Não-Cumulativos.

Neste ponto e a corroborar o acima dito, importante trazer ao presente voto trechos do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17/12/2018, que relaciona os insumos ao processo produtivo como um todo e destaca a possibilidade da existência do denominado "insumo do insumo", conforme a seguir:

> **3. INSUMO DO INSUMO**
>
> 45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).
>
> 46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.
>
> 47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui "elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço", cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.
>
> 48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

Partindo-se de tal conclusão, abrangência do processo produtivo para a fase agrícola, passarei a apreciar cada tópico do Recurso Voluntário da Recorrente.

III.4 Serviços e bens utilizados como insumos

De acordo com a Fiscalização, houve glosas de serviços utilizados como insumos, nos seguintes termos (destaques acrescidos):

> **II) SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**
>
> 20. No item 8 do TIF 1, foi solicitado que o contribuinte se manifestasse a respeito de divergências verificadas na rubrica "Serviços Utilizados como Insumos" dos Dacons, conforme planilha encaminhada em anexo a este termo ("Serviços Utilizados como Insumos").

Documento nato-digital

21. Na resposta de 29/07/2016, o contribuinte alega que considerou supostos serviços realizados sob os CFOPs 1949 e 2949, sem apresentar qualquer elemento comprobatório de suas alegações.

22. Além de a utilização de tais CFOPs serem inadequadas, não há, nos arquivos de notas fiscais transmitidos à Receita Federal, descrição de mercadoria/serviço compatível com a rubrica em tela nas notas fiscais emitidas com os CFOPs mencionados, posto que todos se referem a bens, mercadorias e programas de computador (campos "descrição da mercadoria" e "descrição complementar da mercadoria"), implicando, assim, a consideração apenas dos serviços indicados na planilha anexa ao TIF 1 (item 8).

23. Dentre os serviços desconsiderados nesta planilha, encontram-se **serviços não vinculados à produção de bens e serviços** (segurança, hospedagem, informática, materiais diversos, licenças de software, assessoria e consultoria, etc.), **serviços em que sua vinculação à produção de bens e serviços não foi demonstrada na descrição do serviço prestado na nota fiscal** (manutenção de veículos – podem ser veículos utilizados na administração; montagem e desmontagem – podem ser equipamentos ou máquinas não aplicados na produção; assistência técnica – pode ser um serviço de assistência de um computador utilizado no setor administrativo; e assim por diante) e **serviços aplicados na parte agrícola da empresa**, sobre os quais discorremos abaixo.

24. Os serviços aplicados na atividade agrícola da empresa não geram direito a créditos de PIS e Cofins por dos 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 cinco ou seis 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), 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).

25. Destarte, são considerados 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"), tudo com fundamento no art. 3º, inciso II, §§ 2º e 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A DRJ ratificou a glosa fiscal nos seguintes termos:

Serviços Utilizados como Insumo

Nesta rubrica a autoridade *a quo* 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 Dacon (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 não vinculados à produção de

Documento nato-digital

bens e serviços (segurança, hospedagem, informática, materiais diversos, licenças de software, assessoria e consultoria e etc.); (ii) serviços em que sua vinculação à produção de bens e serviços não foi demonstrada na descrição do serviço prestado na nota fiscal (manutenção de veículos – podem ser veículos utilizados na administração; montagem e desmontagem – podem ser equipamentos ou máquinas não aplicados na produção; assistência técnica – pode ser um serviço de assistência de um computador utilizado no setor administrativo; e assim por diante); e (iii) serviços aplicados na atividade agrícola da empresa.

Em relação a este últimos serviços, sustenta ainda 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).

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. Em relação às glosas dos serviços não vinculados à produção de bens e serviços, diz que as alegações contidas no despacho decisório são totalmente inconsistentes e improcedentes, posto que (nas notas fiscais que compuseram o crédito) não existem os serviços elencados pela fiscalização. No tocante aos serviços cuja vinculação à produção de bens e serviços não foi demonstrada, argumenta, novamente, que faltou aprofundamento da fiscalização.

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.

No tocante às glosas dos serviços não vinculados à produção de bens e serviços e às glosas de serviços cuja vinculação à produção de bens e serviços não foi demonstrada: porque, como se constata no despacho decisório os documentos apresentados durante o procedimento fiscal não foram hábeis para comprovar a vinculação entre os serviços prestados e os processos produtivos da empresa: também porque referida demonstração de vinculação não foi realizada na manifestação de inconformidade, nem tampouco com os documentos a ela anexados; e por fim, porque no presente caso o ônus da prova cabe à manifestante, consoante o contido no tópico *Preliminares de Nulidade* do presente voto.

Já, no que diz respeito às glosas relativos aos serviços aplicados na atividade agrícola, em razão de dois motivos.

Documento nato-digital

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.

Portanto, em que pese as atividades da empresa formarem, do ponto de vista econômico, uma cadeia produtiva agroindustrial, desde o plantio até a industrialização da cana-de-açúcar, o fato é que somente existe processo produtivo relativamente à transformação da cana-de-açúcar em produto acabado (álcool ou açúcar). Nas atividades de formação e extração da plantação ainda não existe o processo de transformação da matéria-prima (cana-de-açúcar) nos produtos álcool e açúcar, mas sim a constituição (formação) de um bem (plantação) e, posteriormente, a extração da cana-de-açúcar, a qual serve de matéria-prima para a produção de álcool e de açúcar.

Nesse ponto, é bom que se diga que não existe a possibilidade de cálculo de crédito das contribuições sobre as despesas de exaustão da plantação, visto que as leis relativas a essas contribuições (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) admitem somente o desconto de créditos com base nos encargos de depreciação e amortização de bens integrantes do ativo imobilizado da pessoa jurídica, mas nada diz sobre os encargos de exaustão. Note-se que, como a utilização de créditos resultará em redução da contribuição devida, equivalendo a uma renúncia de receita, deve-se observar o princípio da interpretação literal, sendo vedada a extensão da norma a casos nela não

Documento nato-digital

> previstos, consoante o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Inicialmente, esclareça-se que, embora contestado pela Recorrente, a Fiscalização não glosou valores referentes à Linha 02, intitulada "bens utilizados como insumos", da Ficha 06A dos Dacons do 3º Trimestre de 2011, conforme atesta a Planilha "Dacons – Apuração PIS", às fls. 107-110, anexa ao Relatório Fiscal, bem como comprovado pelas respectivas fichas dos Dacons, às fls. 312, 314 e 316.

Portanto, o questionamento neste tópico do Recurso Voluntário deve se ater à rubrica "serviços utilizados como insumo", conforme Relatório Fiscal.

E, segundo tal documento fiscal, os valores pleiteados pela Recorrente na rubrica "serviços utilizados com insumos", foram parcialmente glosados por 03 (três) razões:

i. serviços não vinculados à produção de bens e serviços

ii. serviços em que sua vinculação à produção de bens e serviços não foi demonstrada na descrição do serviço prestado na nota fiscal

iii. serviços aplicados na parte agrícola da empresa

No que se refere à glosa de **i.** serviços não vinculados à produção de bens e **ii.** serviços e serviços em que sua vinculação à produção de bens e serviços não foi demonstrada na descrição do serviço prestado na nota fiscal, a Fiscalização assim as esclareceu:

> [...]
>
> 23. Dentre os serviços desconsiderados nesta planilha, encontram-se **serviços não vinculados à produção de bens e serviços** (segurança, hospedagem, informática, materiais diversos, licenças de software, assessoria e consultoria, etc.), **serviços em que sua vinculação à produção de bens e serviços não foi demonstrada na descrição do serviço prestado na nota fiscal** (manutenção de veículos – podem ser veículos utilizados na administração; montagem e desmontagem – podem ser equipamentos ou máquinas não aplicados na produção; assistência técnica – pode ser um serviço de assistência de um computador utilizado no setor administrativo; e assim por diante) [...]

Como visto, trata-se de glosa efetuada por ausência de comprovação de pertinência como o processo produtivo, pertinência esta que não foi justificada tanto no âmbito do procedimento fiscal quanto no trâmite litigioso destes autos.

Portanto, correto o procedimento fiscal nesta parte, tendo em conta que o ônus de comprovar o direito creditório pleiteado em pedido de ressarcimento incumbe à Requerente/Recorrente.

Por outro lado, no que diz respeito à glosa de **iii.** serviços aplicados na parte agrícola da empresa, entendo que, independentemente das regras contábeis aplicáveis aos referidos dispêndios, desde que eles se enquadrem na definição de insumo e não haja outra vedação legal para a apuração de créditos das contribuições, são capazes de gerar créditos no regime da não cumulatividade.

Tal entendimento encontra respaldo no Parecer Normativa Cosit nº 05, de 2018, cujo trechos correspondentes cito a seguir (destaques acrescidos):

> 7. INSUMOS E ATIVO IMOBILIZADO
>
> [...]

Documento nato-digital

> 76. Contudo, como salientado nas considerações gerais desta fundamentação**, o conceito de insumos definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça não restringiu suas disposições a conceitos contábeis e reconheceu a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**, ao passo que as demais modalidades de creditamento previstas somente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas. Dito de outro modo, **se o dispêndio efetuado pela pessoa jurídica não se enquadra em nenhuma outra modalidade específica de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições, ele permitirá o creditamento caso se enquadre na definição de insumos e não haja qualquer vedação legal, independentemente das regras contábeis aplicáveis ao dispêndio**.
>
> 77. Como decorrência imediata, conclui-se acerca da interseção entre insumos e ativo imobilizado que, em conformidade com regras contábeis ou tributárias, os bens e serviços cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (por si mesmos ou por aglutinação ao valor de outro bem) permitem a apuração de créditos das contribuições nas seguintes modalidades, desde que cumpridos os demais requisitos:
>
> > a) exclusivamente com base na modalidade estabelecida pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição, construção ou realização de ativo imobilizado), se tais bens estiverem sujeitos a depreciação;
> >
> > b) com base na modalidade estabelecida pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição de insumo), se tais bens estiverem sujeitos a exaustão.
> >
> > [...]
>
> 78. Exemplificando essa dicotomia: a) no caso de pessoa jurídica industrial, os dispêndios com serviço de manutenção de uma máquina produtiva da pessoa jurídica que enseja aumento de vida útil da máquina superior a 1 (um) ano (essa regra será detalhada adiante) não permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos, pois tais gastos devem ser capitalizados no valor da máquina, que posteriormente sofrerá depreciação e os encargos respectivos permitirão a apuração de créditos na modalidade realização de ativo imobilizado (salvo aplicação de regra específica); **b) no caso de pessoa jurídica que explora a extração de florestas, os dispêndios com a plantação de floresta sujeita a exaustão permitirão a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos e os encargos de exaustão não permitirão a apuração de qualquer crédito**.

Pelo acima exposto, no que diz respeito à questão da contabilização dos dispêndios com a plantação de cana-de-açúcar como ativo biológico (Ativo Não Circulante), independentemente de tal classificação contábil, entendo, como já dito acima, que tal tratamento não impede o creditamente das contribuições sobre os bens e serviços usados no referido ativo não circulante, com as ressalvas já expostas, dentre as quais, de que não poderá haver aproveitamento em duplicidade, por meio de encargos de exaustão.

Cumpre, ainda, transcrever os trechos seguintes do citado Parecer (destaques acrescidos):

> **8. INSUMOS E ATIVO INTANGÍVEL**

Documento nato-digital

102. A partir da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que promoveu profundas alterações na legislação tributária federal para adaptá-la aos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, a modalidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela aquisição ou construção de bens do ativo imobilizado (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), passou a alcançar apenas os "*bens corpóreos destinados à manutenção das atividades*" da pessoa jurídica (seguindo a regra do inciso IV do art. 179 da Lei nº 6.404, de 1976) e foi instituída uma nova modalidade de creditamento das contribuições referente a bens incorpóreos "*incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços*", cuja apropriação de valores ocorre com base nos encargos mensais de amortização (inciso XI do caput c/c inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, seguindo a regra do inciso VI do art. 179 da Lei nº 6.404, de 1976).

103. Perceba-se que a hipótese de creditamento instituída pelo inciso XI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, alcança apenas os ativos intangíveis já concluídos adquiridos pela pessoa jurídica, excluindo-se desta modalidade os dispêndios com o desenvolvimento próprio de ativos intangíveis.

104. Assim como ocorria em relação aos ativos imobilizados sujeitos a exaustão (ver seção sobre o ativo imobilizado), a Secretaria da Receita Federal do Brasil entendia acerca dos dispêndios com o desenvolvimento interno de ativos intangíveis que seria vedada a apuração de créditos das contribuições em razão de não se enquadrarem na modalidade específica de creditamento a eles reservada e em face do conceito restritivo de insumos que adotava anteriormente à decisão judicial em estudo.

105. Entretanto, consoante conclusão entabulada na discussão acima sobre ativos imobilizados sujeitos a exaustão, a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos é a regra geral de creditamento aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições e, consequentemente, se o dispêndio efetuado pela pessoa jurídica não se enquadrar em nenhuma outra modalidade específica de creditamento, ele permitirá a apuração de créditos das contribuições caso se enquadre na definição de insumos e não haja qualquer vedação legal, independentemente das regras contábeis aplicáveis ao dispêndio.

106. Daí, conclui-se que **bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no desenvolvimento interno de ativos imobilizados podem estar contidos no conceito de insumos e permitir a apuração de créditos das contribuições, desde que preenchidos os requisitos cabíveis e inexistam vedações**.

107. Explanada a interseção entre insumos e ativo intangível nas regras sobre apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em voga, analisam-se algumas questões específicas que envolvem a matéria.

Particularmente em relação ao aproveitamento de crédito das contribuições na fase agrícola de empresas sucroalcooleiras, vale citar alguns julgados deste Colegiado, que corroboram a possibilidade de creditamento sobre os custos do plantio da cana-de-açucar (destaques acrescidos):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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

Documento nato-digital

determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

[...]

(Acórdão 3201-006.217 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 16/12/2019, Relator: Charles Mayer de Castro Souza)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

[...]

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO. AGROINDÚSTRIA. FASE AGRÍCOLA.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito abstrato de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002) deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

No caso das agroindústrias do setor sucroalcooleiro, admite-se o creditamento não só dos gastos incorridos na fabricação de açúcar e de álcool, mas também no cultivo da cana-de-açúcar que lhes serve de insumo (fase agrícola da agroindústria).

[...]

(Acórdão 3402-007.204 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 17/12/2019, Relatora: Maria Aparecida Martins de Paula)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

[...]

DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. INSUMOS DE INSUMOS. ÓLEOS E GRAXAS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. SERVIÇOS DA FASE AGRÍCOLA. AGROINDÚSTRIA. POSSIBILIDADE.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o "Teste de Subtração", **é de se reconhecer o crédito das contribuições sobre** os bens graxas e óleos e serviços agrícolas - **gastos relacionados ao cultivo da cana-de-açúcar**, quais sejam, serviços de aplicação aérea de inseticida, aplicação aérea de maturador, aplicação de herbicida tratorizado, desmanche/confecção de cerca/transporte de benfeitorias, dessecação tratorizada, mecânica agrícola diversa, transporte de cana-de-açúcar para moagem, transporte de cana para plantio e de análises, vez que, "subtraindo" tais itens, não seria possível o sujeito passivo produzir e vender o produto final.

[...]

(Acórdão 9303-007.544 – 3ª Turma / Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 18/10/2018, Relatora: Tatiana Midori Migiyama)

Documento nato-digital

Pelas razões acima, devem sejam revertidas as glosas relativas aos serviços utilizados na fase agrícola da Recorrente, desde que o motivo para a glosa seja unicamente o fato de tal fase não se constituir no processo produtivo da Recorrente. Isso porque, além de tal motivação, a Fiscalização efetuou glosas por outras razões, já expostas acima.

III.5 Despesas de armazenagem e fretes nas operações de venda

O Fisco assim concluiu a análise das créditos pleiteados sobre este tópico, conforme Relatório Fiscal:

> [...]
>
> **I) DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA**
>
> 3. No item 9 do Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF) de 27/01/2016, foi solicitado do contribuinte a apresentação de planilha discriminando as despesas com armazenagem do período fiscalizado, ao que o contribuinte informou que não houve tais despesas no período fiscalizado.
>
> 4. Portanto, todos os valores informados na rubrica "Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda" dos Dacons referem-se tão somente a despesas de fretes na operação de venda.
>
> 5. No item 12 do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 2 (ver constatação nº 8 deste termo), a empresa foi instada a apresentar uma planilha com informações dos fretes na saída e, no item 4 do TIF nº 3, os respectivos conhecimentos de transporte emitidos na venda de produtos, juntamente com as notas fiscais de venda.
>
> 6. A planilha apresentada em atendimento ao item 12 do TIF nº 2 não apresentou uma série de informações solicitadas, como endereço de entrega das mercadorias, número das notas fiscais transportadas e CNPJ do destinatário, conforme resposta de 05/09/2016, postada em 17/10/2016 (na verdade, a resposta deve ter sido elaborada em 05/10/2016, mas foi mantida no texto a data da resposta anterior – há observação a respeito no TIF nº 3).
>
> 7. Do cotejo desta planilha com os documentos digitalizados apresentados em resposta ao item 4 do TIF nº 3, encaminhados em anexo às respostas datadas de 25/11/2016, 02/12/2016, 12/12/2016 e 16/12/2016, foi produzida a planilha encaminhada ao contribuinte em anexo ao TIF nº 4, a qual demonstra que as notas fiscais transportadas pelos respectivos conhecimentos de transporte foram emitidas apenas com o CFOP 5504 ("Remessa de mercadoria para formação de lote de exportação, de produto industrializado ou produzido pelo próprio estabelecimento").
>
> 8. Nesta planilha, onde não consta nenhum número de nota fiscal significa que não foi localizado sequer o respectivo conhecimento de transporte.
>
> 9. Como tal CFOP não significa necessariamente uma venda já efetuada, até porque todas as notas fiscais informam que o destinatário é a PRÓPRIA empresa, não podem os correspondentes valores de frete gerarem créditos de PIS ou Cofins por falta de previsão legal.
>
> 10. Ademais, os valores de frete constantes da planilha cujos conhecimentos de transporte não foram apresentados à fiscalização (item 4 do TIF 3) são desconsiderados.
>
> 11. No TIF nº 4, o contribuinte foi intimado a "comprovar, com documentação idônea e hábil, que, na DATA DE EMISSÃO do respectivo conhecimento de transporte, as mercadorias objeto das notas fiscais relacionadas na planilha em anexo

Documento nato-digital

(CD) já estavam vendidas," se fosse o caso. Tal documentação deveria permitir à fiscalização efetuar a correlação entre a operação de venda e a nota fiscal emitida.

12. Ademais, foi solicitado do contribuinte que, caso as mercadorias já tivessem sido vendidas na data de emissão do conhecimento de transporte, apresentasse uma planilha contendo o número da nota de exportação que tivesse sido emitida em nome do comprador, sua data de emissão, CFOP e outros campos.

13. Em resposta ao TIF nº 4, o contribuinte apresentou APENAS uma planilha com parte dos dados solicitados e outras informações, mas não apresentou qualquer documento comprobatório de que as mercadorias, na data de emissão do respectivo conhecimento de transporte, já tivessem sido vendidas.

14. Assim, não restou comprovado que os fretes objeto da planilha apresentada em atendimento ao item 12 do TIF nº 2 eram relativos a operações de VENDA, conforme determinam os arts. 3º, inciso IX, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

15. Do exposto, não resta nenhum valor de frete em operação de venda a ser considerado na apuração de créditos do PIS e da Cofins, implicando a inexistência de valores a serem creditados na rubrica citada ao início deste tópico.

16. Apenas para argumentar, na planilha apresentada em resposta ao TIF nº 4 foram informados os números das notas fiscais correspondentes às exportações efetivas das mercadorias (CFOP 7105), as quais foram emitidas (conforme pesquisa nos arquivos digitais de notas fiscais transmitidos à Receita Federal pela empresa) posteriormente às respectivas notas fiscais de remessa para formação de lote de exportação em prazos que variam de um (apenas três notas de remessa – 21937, 21940, 21958 – que correspondem à nota de efetiva exportação nº 21993; esta foi emitida 2 dias após a nota 21929 de remessa para formação de lote a que também corresponde) a 125 (cento e vinte e cinco) dias.

17. Ressalte-se que, afora esta única nota de efetiva exportação emitida 1 (um) ou 2 (dois) dias após as quatro correspondentes notas fiscais de remessa para formação de lote de exportação, as demais foram emitidas em prazo igual ou superior a 6 (seis) dias.

18. Calha informar que, em resposta ao TIF nº 4, o contribuinte apresentou a planilha encaminhada em anexo a tal termo preenchida com alguns números de notas fiscais faltantes, bem como apresentou diversos conhecimentos de transporte. Após análise e conferência das informações, foi verificado que todas as notas fiscais relativas aos conhecimentos de transporte apresentados foram emitidas com o CFOP 5504.

19. Os conhecimentos de transporte não apresentados constam da planilha "Conhecimentos Restantes", em anexo.

A Recorrente questiona o trabalho fiscal com a alegação de que apresentou os documentos comprobatório do crédito apurado, notadamente aqueles em que listou as notas fiscais emitidas para remessas de mercadorias para formação de lotes de exportação no CFOP 5504 "Remessa de mercadoria para formação de lote de exportação, de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento" (Doc. 07 da Manifestação de Inconformidade), os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) e as notas fiscais emitidas para a venda de mercadorias destinadas à exportação no CFOP 7105 "Venda de produção do estabelecimento, que não deva por ele transitar", inclusive em mídia (Doc. 08 da Manifestação de Inconformidade).

Argumenta que as transferências de mercadorias destinadas à exportação para estabelecimento onde se realiza a operação de consolidação e armazenagem de mercadorias, cujo

Documento nato-digital

destino final é a comercialização, se equipara a frete sobre venda para fins de reconhecimento do direito de crédito, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Aprecio.

Como visto no Relatório Fiscal, não houve despesas de armazenagem, conforme a informação da própria Recorrente durante o procedimento fiscal.

Portanto, tal tópico restringe-se a fretes nas operações de venda.

Quanto a essas operações, a glosa da Fiscalização teve duas razões: i) fretes relativos a notas fiscais com CFOP 5504; e ii) insuficiência na comprovação dos gastos (ex.: conhecimentos de transportes não apresentados).

No que diz respeito aos fretes vinculados ao CFOP 5504, o Fisco considerou a respectiva operação - remessa de mercadoria para formação de lote de exportação, de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento – como desprovida de amparo legal para geração de crédito das contribuições, por não haver comprovação de que se trata de operações de venda.

Entendo, porém, que os fretes de produtos com destino à exportação são geradores de créditos, mesmo que tal operação limite-se à remessa de mercadorias para formação de lotes de exportação e restrinja-se aos estabelecimentos da Recorrente, equiparando-se tal remessa a uma operação de venda para fins de creditamento, desde que o ônus seja suportado pela Recorrente, conforme art. 3º, IX, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

Nesse sentido, tem-se o seguinte julgado emanado deste Conselho:

> **Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins**
>
> Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004
>
> DESPESAS. FRETES. TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIO. EXPORTAÇÃO.
>
> As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte, destinados à exportação, inclusive, para a formação de lote, constituem despesas na operação de venda e dão direito a créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.
>
> (Acórdão 9303-007.286 – 3ª Turma / Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 15/08/2018, Relator: Rodrigo da Costa Pôssas)

Logo, as correspondentes glosas de fretes de mercadorias para formação de lote para exportação devem ser revertidas, desde que documentalmente comprovados perante o Fisco.

Quanto às glosas efetuadas por ausência de comprovação, correto o procedimento fiscal, tendo em conta que o ônus de comprovar o direito creditório pleiteado em pedido de ressarcimento incumbe à Requerente/Recorrente.

III.6 Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica

De acordo com o Relatório Fiscal, trata-se de glosa referente a despesas com arrendamento de terras para atividade agrícola, sob o fundamento de que o art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002, e também da Lei nº 10.833, de 2003, não menciona terrenos ou glebas de terra, mas apenas prédios, máquinas e equipamentos. Portanto, para a Fiscalização, todas as despesas de arrendamento de glebas de terra (terrenos) não ensejam créditos de PIS/Cofins.

Documento nato-digital

Quanto às despesas com arrendamento, destacou o Fisco que apurou diferenças entre os valores pleiteados de crédito em Dacon pela Recorrente e aqueles para os quais ela apresentou os correspondentes documentos (contratos de arrendamento, diversos comprovantes de pagamentos, bem como a planilha constante do arquivo "ANEXO 3_Item 4_Aluguel arrendamento.xlsx", tudo relativo a despesas de arrendamento de terras para atividades agrícolas, conforme trecho do Relatório Fiscal a seguir:

> [...]
>
> 34. As despesas de arrendamento, conforme planilha mencionada, totalizaram, nos meses de julho a dezembro de 2011, R$ 576.505,73, R$ 620.267,78, R$ 614.457,08, R$ 626.672,54, R$ 768.350,70 e R$ 661.653,95, respectivamente, valores bem abaixo dos informados na rubrica em tela dos correspondentes Dacons.
>
> [...]

Ademais, ressaltou a Fiscalização que a Recorrente **não apresentou** o contrato de arrendamento, nem comprovante de pagamento, do imóvel locado de Agropecuária Morada dos Búfalos, sem CNPJ informado na planilha de resposta, para o qual há despesa informada nessa planilha, relativa a novembro de 2011, no valor de R$ 75.700,00, a qual não poderia ser considerada por falta de comprovação, resultando, assim, no valor de R$ 692.650,70, para o mês de novembro de 2011.

De sua banda, a Recorrente aduz ter direito ao crédito, pois, em síntese, tais despesas, atribuindo-se interpretação extensiva e analógica, equiparam-se a locação de prédios para fins de creditamento das contribuições, sendo este, inclusive, o entendimento do CARF, conforme julgados que reproduz em sua defesa.

Alega, ainda, ter apresentados os documentos comprobatórios dos créditos da Cofins ora discutidos, conforme Docs. 12 (contratos de arrendamento) e 13 (declarações de recebimentos) de sua Manifestação de Inconformidade.

Analiso.

Conforme se depreende do Relatório de Fiscalização, a glosa das despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica foi integral. No entanto, teve 03 (três) motivações: i) falta de previsão legal para apuração de crédito das contribuições; ii) insuficiência na comprovação (diferenças entre os valores do Dacon e comprovantes apresentados); e iii) falta de comprovação (relativo ao imóvel Agropecuária Morada dos Búfalos).

Neste ponto, esclareça-se ser irrelevante nos presentes autos a última motivação, visto que se refere ao mês de novembro de 2011, enquanto que o Pedido de Ressarcimento ora analisado limita-se ao 3º trimestre desse mesmo ano-calendário.

Em relação ao mérito, com razão a Recorrente.

Este assunto já se encontra, inclusive, pacificado no âmbito da RFB, por meio da Solução de Consulta nº 331 – Cosit, de 21/06/2017, de efeito vinculante no âmbito da RFB, conforme art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16/09/2013, em que ficou definido que 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, sendo principio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir.

Vejamos a ementa da citada Solução de Consulta:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Documento nato-digital

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins 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 10.833, de 2003, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, 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.

No seio deste Colegiado, a questão já foi apreciada em diversos julgados, dos quais destaco os seguintes trechos de acórdãos e ementas:

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, em não se conhecer da matéria referente à inclusão dos custos com benfeitorias no cálculo do crédito das contribuições pela falta de interesse recursal.

Na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

[...]

Documento nato-digital

> 4) Determinar a inclusão das despesas com o arrendamento das terras utilizadas no processo produtivo da sociedade do crédito das exações no cálculo dos créditos a serem descontados das contribuições apuradas na forma das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.
>
> [...]
>
> (Acórdão 3402-002.396 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 22/07/2014, Relator: Gilson Macedo Rosenburg Filho)

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)***
>
> Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011
>
> [...]
>
> ARRENDAMENTO RURAL. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.
>
> O conceito de prédio em direito engloba a construção desprovida de edifício e a aluguel (na forma do artigo 3° da Lei 10.833/03) significa contraprestação e não tipo de contrato.
>
> [...]
>
> (Acórdão 3401-006.851 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 21/08/2019, Relator: Oswaldo Gonçalves de Castro Neto)
>
> *Trata-se de Auto de Infração de PIS e Cofins Não-Cumulativos, e não de IPI.

Sendo assim, a Recorrente pode descontar créditos sobre aluguéis decorrentes de arrendamento agrícola, pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, nos termos do art. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, desde que devidamente comprovados perante a autoridade fiscal.

Obviamente que as glosas dos valores de créditos pleiteados e não comprovados devem ser mantidas, tendo em conta que o ônus de comprovar integralmente o direito creditório incumbe à Requerente/Recorrente.

III.7 Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica

A glosa relacionada a esta rubrica foi assim esclarecida pelo Fisco:

> **V) DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA**
>
> 38. O contribuinte, em resposta datada de 05/09/2016 (na verdade, de 05/10/2016) ao TIF nº 2 (item 3), apresentou planilha relacionando os bens e outros itens locados de pessoas jurídicas, na qual consta o setor da empresa em que os respectivos bens foram aplicados.
>
> 39. Ocorre que, nesta relação, há bens e serviços que não podem ser considerados, posto que não propiciam créditos de PIS/Cofins, conforme explicado a seguir (coluna "Utilização" foi levada em consideração):
>
> a. Serviços aplicados na atividade agrícola da empresa (serviços de mecanização, p. ex.): por se tratar de serviços, deveriam ser objeto da rubrica adequada dos Dacons ("Serviços Utilizados como Insumos"); contudo, pelos motivos expostos ao final (penúltimo item) da seção "II) Serviços Utilizados como Insumos" (retro), não podem ser considerados naquela rubrica dos Dacons e, portanto, nem nesta para fins de cálculo.

Documento nato-digital

> b. Mão-de-obra: as correspondentes despesas/custos não correspondem a aluguel de máquinas e equipamentos, nem há previsão legal de crédito em qualquer outra rubrica dos Dacons; apenas para argumentar, também não há nenhuma prova (descrição na nota fiscal é lacônica) de que foram aplicados diretamente na produção de bens, produtos ou serviços, o que inviabiliza seu aproveitamento como serviços utilizados como insumos.
>
> 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.
>
> d. Serviço de sonorização ("..."): não se trata de locação de bens, nem de serviço utilizado como insumo na produção de bens e serviços.
>
> e. "Locação referente a 06 meses": não especifica o bem/equipamento locado.
>
> f. Fundamento legal: art. 3º, inciso IV, e §§ 2º e 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.
>
> 40. Segue, em anexo, planilha "Aluguel Tropical", semelhante (dados essenciais foram mantidos) à apresentada em resposta ao item 3 do TIF nº 2, com o entendimento da fiscalização no que concerne aos bens cuja locação NÃO propiciam créditos de PIS/Cofins (coluna "Gera Crédito": "N"), bem como planilha com a totalização dos respectivos valores de locação considerados ("Aluguel Tropical – Totais").

A Recorrente defende seu direito com base na literalidade do inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, bem como na essencialidade dos gastos para sua atividade.

Aprecio.

A Fiscalização estruturou as glosas desta parte do Relatório Fiscal da seguinte forma:

a) serviços aplicados na atividade agrícola da empresa;

b) mão-de-obra;

c) guindastes e plataformas;

d) serviços de sonorização; e

f) locação referente a 06 meses.

Quanto aos "a) serviços aplicados na atividade agrícola da empresa", as glosas respectivas já se encontram apreciadas no tópico "III.4 Serviços e bens utilizados como insumos" deste voto, no qual foram afastadas aquelas cuja motivação foi unicamente o fato de serem relacionadas à fase agrícola da atividade produtiva da Recorrente.

Em relação a "b) mão-de-obra", a glosa deve ser mantida pelas próprias razões mencionadas pela Fiscalização, a saber: as correspondentes despesas/custos não correspondem a aluguel de máquinas e equipamentos, nem há previsão legal de crédito em qualquer outra rubrica dos Dacons; apenas para argumentar, também não há nenhuma prova (descrição na nota fiscal é lacônica) de que foram aplicados diretamente na produção de bens, produtos ou serviços, o que inviabiliza seu aproveitamento como serviços utilizados como insumos.

Documento nato-digital

Sobre os "c) serviços de guindastes e plataformas", a Fiscalização deixou claro que "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". Em outras palavras, a tomada de crédito nesta situação, desde que cumpridos os demais requisitos, é feita exclusivamente com base na modalidade estabelecida pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, ou seja, com base nos encargos de depreciação desses equipamentos industriais. Logo, devem ser mantidas as respectivas glosas.

No que diz respeito a "d) serviços de sonorização", por não compreenderem locação de máquinas e equipamentos utilizados na atividade da Recorrente, nem serviço utilizado como insumo, os gastos correspondentes devem ser glosados, consoante dicção do art. 3º, II e IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Por fim, no que se relaciona à "f) locação referente a 06 meses", a Recorrente não apresentou documentos comprobatórios para especificar o bem/equipamento locado. Portanto, tais glosas devem ser mantidas, em razão de o ônus de comprovar o direito creditório pleiteado em pedido de ressarcimento pertencer à Requerente/Recorrente.

Em resumo: voto pelo reversão das glosas referentes a serviços aplicados na atividade agrícola da empresa.

III.8 Encargos de depreciação – sobre bens do Ativo Imobilizado

Quanto a esta rubrica, a Fiscalização justificou a glosa da seguinte forma (principais trechos):

> III) SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO OU DE CONSTRUÇÃO)
>
> 26. Após ser intimado por diversas vezes a apresentar planilha discriminando as despesas com depreciação/amortização/exaustão (item 11 do TIPF e item 2 do TIF nº 1 – solicitadas informações do item 4.7.1 do Anexo Único do ADE Cofis/SRF nº 15/2001), o contribuinte apresentou a planilha anexa à resposta de 05/09/2016 apenas com bens adquiridos em 2014 e com informações incompletas (falta o número do cadastro do bem e o número do cadastro do bem principal informado é inconsistente tendo em vista a falta daquele campo).
>
> 27. Na resposta de 17/11/2016 ao item 10 do TIF 2 (constatações de 2 a 4), a empresa apresentou nova planilha com os mesmos problemas anteriormente apontados.
>
> 28. No TIF nº 5, item 1, a empresa foi novamente intimada a apresentar a citada planilha relativamente às despesas/custos/encargos objeto das linhas 9 e 10 das fichas 06A e 16A dos Dacons, acompanhada de notas fiscais (ou documento de efeitos equivalentes), conforme item 11 do TIF nº 2, de valor superior a R$ 100.000,00, para bens e peças, e R$ 25.000,00, para serviços, relativamente aos bens relacionados na planilha a ser apresentada.
>
> 29. Alternativamente à elaboração da planilha, foi dada a opção ao contribuinte para que apresentasse documentos comprobatórios da realização de tais despesas/custos/encargos, os quais já deveriam estar à disposição da fiscalização por conta da exigência contida no item 3 do TIPF.

Documento nato-digital

> 30. Ocorre que o contribuinte apresentou (resposta de 12/01/2016) novamente uma planilha incompleta em termos de dados, conforme o mesmo admite em sua resposta, e também em termos de estrutura, pois não foram produzidas as informações dos campos "Número de Cadastro do Bem", "Número de Cadastro do Bem Principal", "Natureza do Bem", "Código da Conta Analítica do Bem" e "Código da Conta Analítica de Depreciação Acumulada", o que inviabiliza a análise da mesma, principalmente no que tange a partes e peças incorporadas a outros bens e a serviços cujo valor tenha sido incorporado a algum bem.
>
> 31. Não bastasse isso, não foram apresentados os documentos solicitados (notas fiscais ou documentos de efeitos equivalentes), conforme solicitado no item 1 do TIF nº 5 (item 11 do TIF 2), sendo que nenhuma outra resposta ou documento foi recebido até a data de finalização da elaboração deste relatório, qual seja, 20/01/2017.
>
> 32. Destarte, não podem ser consideradas as informações constantes das linhas 9 e 10 das fichas 06A e 16A dos Dacons, que são glosadas, posto que o ônus da prova em relação aos créditos é do contribuinte e o mesmo não apresentou as informações nem os documentos solicitados.

A Recorrente, por seu turno, defende a integralidade dos créditos pleiteados ao argumento de que apresentou os documentos solicitados no procedimento fiscal e a Fiscalização não perquiriu todos os trâmites possíveis a fim de verificar a veracidade da documentação apresentada, e destacou o direito ao crédito sobre os bens do ativo imobilizado, posto que utilizados em sua atividade produtiva.

Aprecio.

Embora tenha sido definido neste voto que o processo produtivo da Recorrente engloba a fase agrícola, a Recorrente não demonstrou nestes autos a existência do crédito desta rubrica junto à Fazenda Nacional, o que lhe incumbia.

Neste ponto, destaque-se que, na apuração de PIS e Cofins Não-Cumulativos, a prova da liquidez e certeza do direito creditório indicado em Pedido de Ressarcimento incumbe à contribuinte. Portanto, não havendo tal demonstração, não há como reverter as glosas efetuadas pela fiscalização, visto que a Recorrente não logrou êxito em cumprir o ônus que lhe cabia, ou seja, não comprovou a essencialidade dos dispêndios.

Neste sentido, acrescento a decisão da DRJ relacionada à analise da rubrica em comento, que adoto como parte do presente julgado:

> **Encargos de Depreciação**
>
> **de Bens do Ativo Imobilizado**
>
> O direito ao crédito dessa rubrica no regime não cumulativo das contribuições (PIS e Cofins) encontra-se disposto na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 2003, da seguinte forma:
>
> *"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
>
> *(...)*
>
> *VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*
>
> *(...)*

Documento nato-digital

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)"

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* não mediu esforços (fez diversas tentativas) para que a interessada apresentasse as informações e documentos necessários a comprovação dos créditos relacionados a esta rubrica (que foram informados no Dacon).

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. Nesse sentido, pede inclusive, a realização de perícia para avaliação da documentação relativa ao crédito.

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 entanto, no presente caso (com já dito mais de uma vez no presente voto), a comprovação da existência de crédito junto à Fazenda Nacional é atribuição da contribuinte, cabendo à autoridade administrativa, por sua vez, examinar a liquidez e certeza do crédito, de acordo com a legislação pertinente, autorizando, após confirmação de sua regularidade, o ressarcimento ou compensação do crédito conforme vontade expressa da contribuinte. Nesse sentido, portanto, caberia à contribuinte realizar a demonstração de quais bens (ou ativos) são utilizados diretamente na produção ou na prestação do serviço, além, obviamente, de apresentar os respectivos documentos e registros contábeis.

[...]

Portanto, devem ser mantidas as glosas deste tópico.

III.9 Calculados sobre insumos de origem vegetal (créditos presumidos)

De acordo com o Relatório de Fiscalização, o Fisco efetuou glosa parcial dos créditos presumidos declarados, calculados sobre insumo de origem vegetal, em razão de reapuração do crédito presumido decorrente das aquisições de cana-de-açúcar (utilizada para a produção de açúcar e álcool), tendo em vista que somente se aplica o crédito presumido sobre os insumos utilizados para a produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, ou seja, no caso da Recorrente, o açúcar, consoante art. 8º da Lei nº 10.925, de 23/07/2004.

A reapuração, segundo a Fiscalização, foi efetuada com base no valor resultante da multiplicação das aquisições de cana-de-açúcar de pessoa física pela razão entre a receita

Documento nato-digital

bruta oriunda da venda de açúcar e a receita bruta proveniente das vendas dos dois produtos (açúcar e álcool), pois ambos são produtos da industrialização da cana-de-açúcar.

Transcrevo a correspondente parte do Relatório Fiscal a seguir:

> **VI) CALCULADOS SOBRE INSUMOS DE ORIGEM VEGETAL (CRÉDITOS PRESUMIDOS)**
>
> 41. Por meio da constatação 5 do TIF nº 3, o contribuinte foi cientificado dos valores apurados pela fiscalização relativos às aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas sob os CFOPs adequados, apuração esta realizada nos arquivos digitais de notas fiscais transmitidos à Receita Federal, em cotejo com os valores informados pelo contribuinte na resposta de 05/09/2016 ao item 7 do TIF nº 1.
>
> 42. Na resposta de 17/11/2016 (anexo 8), o contribuinte tentou justificar eventuais diferenças com aquisições de cana-de-açúcar de pessoas jurídicas, o que não pode ser aceito em vista do que dispõem o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e o art. 11 da Lei nº 11.727/2008.
>
> 43. No item 5 do TIF nº 2 foi solicitado ao contribuinte prova da quantidade de cana-de-açúcar esmagada e de álcool e de açúcar produzido e, no item 5 do TIF nº 3, livros de produção diária de açúcar e álcool com o mesmo fim, já que, na resposta de 05/09/2016 (05/10/2016, na verdade), o contribuinte apresentou apenas informações de alguns poucos meses de 2013 (solicitou prorrogação em relação aos demais períodos), sem comprovação idônea.
>
> 44. Na resposta de 17/11/2016 ao TIF nº 3, encaminhou alguns documentos (boletins gerenciais: abril a setembro/2011 e maio a novembro/2012), mas que não se prestam ao necessário rateio das aquisições de cana-de-açúcar entre a produção de álcool e a produção de açúcar de forma a calcular o crédito presumido relativo a este último produto, inclusive por conta de aspectos concernentes a sua redação.
>
> 45. É necessário informar que tais documentos foram solicitados por conta do fato de que o crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 não se aplica ao álcool, pois requer que as mercadorias produzidas sejam destinadas à alimentação humana ou animal.
>
> 46. Assim, para cálculo do crédito presumido, será considerado como base de cálculo deste tipo de crédito, por analogia ao inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, 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, pois ambos são produtos da industrialização da cana-de-açúcar.
>
> 47. O resultado consta da planilha "Crédito Presumido – Rateio e Cálculo" em anexo.

Na fase de Manifestação de Inconformidade, a Recorrente diz que o insumo mencionado não compôs o valor do crédito solicitado, razão pela qual não haveria maiores esclarecimentos a tecer.

A DRJ manteve as conclusões da Fiscalização pelo fato não ter havido qualquer contestação dos trabalhos efetuados.

Por sua vez, em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente defende-se desta parte dos trabalhos fiscais sob a alegação de que teria apresentado as informações necessárias no decorrer do procedimento fiscal e que não poderia o Fisco, por meio de análise superficial aos documentos apresentados, realizar a glosa dos créditos pleiteados.

Documento nato-digital

Aprecio.

Inicialmente, destaco que esta matéria não foi prequestionada em sede de Manifestação de Inconformidade, constituindo-se em matéria preclusa, não podendo ser conhecida por este Colegiado, sob pena de supressão de instância e violação ao contraditório, consoante arts. 16, III, e 17 do Decreto 70.235, de 06/03/1972.

No entanto, como a DRJ teceu considerações sobre este ponto dos trabalhos fiscais, também sinto-me na obrigação de fazê-lo, para não possibilitar quaisquer alegações futuras de omissão quanto ao presente *decisum*.

Pois bem. O Relatório Fiscal acima reproduzido contradiz as alegações da Recorrente.

Ao contrário do que ela afirma, a Fiscalização envidou todos os esforços para que fossem justificadas as diferenças encontradas nos valores apurados pela Fiscalização relativos às aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas.

Primeiro, a Recorrente foi cientificada pelo Fisco por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 3 (constatação 5). Em resposta, de 17/11/2016, a Recorrente não apresentou justificativa plausível, pois tentou justificar eventuais diferenças com aquisições de cana-de-açúcar de pessoas jurídicas, o que não pode ser aceito, em vista do que dispõem o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e o art. 11 da Lei nº 11.727/2008.

Por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 2 (item 5), a Fiscalização inicialmente solicitou prova da quantidade de cana-de-açúcar esmagada e de álcool e de açúcar produzidos. Depois, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 03 (item 5), requisitou o Fisco os livros de produção diária de açúcar e álcool com o mesmo fim, já que na resposta anterior, a Recorrente apresentara apenas informações de alguns poucos meses de 2013, solicitando prorrogação em relação aos demais períodos, sem comprovação idônea.

A resposta à última requisição ocorreu com encaminhamento de alguns documentos (boletins gerenciais: abril a setembro/2011 e maio a novembro/2012), mas que não se prestaram ao necessário rateio das aquisições de cana-de-açúcar entre a produção de álcool e a produção de açúcar de forma a calcular o crédito presumido relativo a este último produto, inclusive por conta de aspectos concernentes a sua redação.

Enfim, como se vê, não houve negligência fiscal que permita à Recorrente tecer comentários tendentes à infirmar o procedimento da RFB. Houve, sim, por parte da Recorrente, apresentação de documentos insuficientes para comprovar o direito creditório pleiteado nesta rubrica.

Nada, portanto, que se possa creditar negativamente aos trabalhos do Fisco, que agiu com o devido esforço para permitir à Recorrente justificar os valores apurados no procedimento de análise do crédito.

E, não tendo a Recorrente cumprindo com o ônus que lhe incumbia, comprovar o direito creditório pleiteado em pedido de ressarcimento, coube ao Fisco efetuar a reapuração do crédito presumido pleiteado e glosar as diferenças encontradas.

Correta, portanto, a glosa fiscal.

III.10 <u>Receita de Vendas de Bens e Serviços</u>

Assim se pronunciou a Fiscalização quanto à analise deste tópico:

Documento nato-digital

VII) RECEITA DE VENDAS DE BENS E SERVIÇOS

48. Feito o levantamento das vendas tributadas da empresa, conforme relação de notas fiscais eletrônicas, em anexo, concernentes às vendas de açúcar ("Relação NF-e – Açúcar") e de demais produtos ("Relação NF-e – Demais Produtos"), exceto cana-de-açúcar, álcool e, claro, açúcar, foi verificada a diferença entre o total apurado nestas notas (R$ 12.259.589,81) e o total declarado no Dacon (R$ 11.512.031,96) do mês de agosto de 2011.

49. Portanto, são consideradas as receitas totais apuradas, o que implica um acréscimo de R$ 747.557,85 na base de cálculo das contribuições, acarretando os seguintes montantes a serem considerados na apuração dos créditos das contribuições (planilha "Créditos MI Trib – Demonstrativo"):

Base de Cálculo (BC) – R$	PIS (1,65% x BC) – R$	Cofins (7,6% x BC) – R$
747.557,85	12.334,70	56.814,40

50. Fundamento legal: arts. 1º e 2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

No Recurso Voluntário, não há tópico específico para esta parte dos trabalhos fiscais.

No entanto, por meio da leitura do tópico "III.2.G – Devolução de vendas:" desse recurso, nota-se que a Recorrente tentou defender-se das conclusões do Fisco valendo-se de argumentos referentes à hipótese de creditamento das contribuições sobre devoluções de vendas, exposta no art. 3º, VIII, da Lei nº 10.637, de 2002, conforme a seguir:

III.2.G – DEVOLUÇÃO DE VENDAS:

Por fim, o v. acórdão também manteve a glosa dos créditos relativos à devolução de venda.

Isso porque, no entendimento da 3ª Turma Julgadora, "*verifica-se que a argumentação da fiscalização está fundamentada em provas robustas (somatória das vendas tributadas no mês em referência com base nas notas fiscais eletrônicas emitidas), enquanto que a argumentação da interessada, apesar de ser plausível, não foi acompanhada das provas necessárias para a derrocada do procedimento fiscal*".

Ocorre que, o mencionado direito ao crédito não só é previsto no artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002 como ainda é reconhecido pelo CARF, conforme se depreende do acórdão abaixo ementado:

"BENS RECEBIDOS EM DEVOLUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Tendo sido comprovada, por meio de nota fiscal de entrada, a ocorrência de devolução de mercadoria vendida, deverá ser reconhecido o direito ao creditamento sobre esta devolução, consoante art. 3º, VIII, da Lei IV 10.833/03".

(CARF; 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária; Processo Administrativo n. 10630.000686/2005-99; Acórdão n. 3301-00.661. Relator: Maurício Taveira e Silva, julgado 26.08.2010)

Isto posto e por meio dos documentos e informações prestadas durante o procedimento fiscalizatório, outro entendimento não há, senão o de direito integral ao crédito glosado com o respectivo cancelamento do despacho decisório.

Nesse contexto, a Recorrente confia que será dado provimento à presente impugnação, para o fim de deferir o pedido de ressarcimento em sua integralidade, cancelamento, por conseguinte, o despacho decisório combatido.

Documento nato-digital

Ocorre, porém, que as alegações não têm qualquer pertinência com o que foi apurado pela fiscalização, razão pela qual não há como possibilitar qualquer alteração nos trabalhos do Fisco.

Ademias, esclareça-se que, mesmo que fosse alegado que a divergência apontada pela Fiscalização decorresse de uma suposta devolução de vendas, tal hipótese não restou comprovada nestes autos, visto que a Recorrente não carreou quaisquer documentos com esse intuito.

Portanto, deve ser mantido o acréscimo de R$ 747.557,85 na base de cálculo das contribuições do mês de agosto de 2011.

IV CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares nele suscitadas e, em seu mérito, dar-lhe parcial provimento para acatar a possibilidade de se apurar créditos da Contribuição referentes ao processo produtivo da Recorrente, inclusive às fases de aquisição de insumos (agrícola), para os seguintes dispêndios:

a) **serviços utilizados** na fase agrícola da Recorrente, desde que o motivo para a glosa seja unicamente o fato de tal fase não se constituir no processo produtivo da Recorrente;

b) **fretes** de mercadorias para formação de lote para exportação (CFOP 5504);

c) **aluguéis decorrentes de arrendamento agrícola**, pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa; e

d) **aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica**, apenas em relação às glosas de serviços aplicados na atividade agrícola da empresa e classificados indevidamente nessa rubrica (correspondente ao item 39.a. do Relatório de Fiscalização).

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes

Documento nato-digital