



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.900609/2016-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-010.142 – 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: 01/07/2013 a 30/09/2013

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. FRETE DE INSUMOS.

Os fretes relativos ao transporte de insumos e produtos em elaboração estão claramente contidos no conceito de insumo nos moldes como delimitado pelo STJ.

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

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

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. CREDITAMENTO. DEVOLUÇÃO DE VENDAS.

Não se admite que o crédito relativo à devolução de vendas vinculadas às operações no mercado interno seja apropriado (ou apurado) para o mercado externo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

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 e bens 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 (CFOPs 5504 e 6504); c) aluguéis decorrentes de arrendamento agrícola, pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa; 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 46.a. do Relatório de Fiscalização); e) serviços de transportes (fretes de insumos); e f) encargos (depreciação) das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado da Recorrente utilizados em suas fase agrícola, desde que a glosa tenha recaído unicamente em razão da utilização desse bens na fase agrícola e estejam devidamente comprovados perante o Fisco.

(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 Moraes. Ausente o Conselheiro Ari Vendramini.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 06-64.446 – 3ª Turma da DRJ/CTA**, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório Nº de Rastreamento 132987778, emitido em 03/05/2018, por intermédio do qual foi deferido parcialmente, no valor de **R\$ 30.798,30**, o crédito apresentado no Pedido de Ressarcimento objeto do PER/DCOMP nº **25655.05670.281014.1.1.08-0030**, ao qual foi vinculada a Declaração de Compensação objeto do PER/DCOMP nº **21459.25409.301014.1.3.08-7048**, homologada parcialmente até o limite do crédito reconhecido.

No referido Pedido de Ressarcimento, objeto do PER/DCOMP nº **25655.05670.281014.1.1.08-0030**, o tipo de crédito é relativo ao tributo **PIS Não-Cumulativo - Exportação do 3º Trimestre de 2013**, no valor pleiteado de **R\$ 122.429,73**.

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 25655.05670.281014.1.1.08-0030, relativo ao crédito de PIS/Pasep vinculado às receitas não cumulativas do mercado externo do 3º trimestre de 2013, que solicita o valor de R\$ 122.429,73.

O processo trata, também, da declaração eletrônica de compensação (Dcomp) nº 21459.25409.301014.1.3.08-7048, a qual se utilizou 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 03/05/2018, o Despacho Decisório (rastreamento nº 132987778), por meio do qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 30.798,30, e, em razão deste fato:

- homologou parcialmente a Dcomp nº 21459.25409.301014.1.3.08-7048, até o limite do crédito reconhecido;
- e informou que não existia valor a ser ressarcido em relação ao pedido de ressarcimento tratado no presente processo.

Note-se que referido despacho decisório teve por base o Relatório de Fiscalização – PER, juntados às fls. 1358 a 1374, bem como seus anexos, 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 abril de 2013 a dezembro de 2014 (3º trimestre de 2013 ao 4º trimestre de 2014) 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 pela contribuinte na Escrituração Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições) e respectivos arquivos digitais de notas fiscais, nas respostas às intimações e nos próprios pedidos de ressarcimento.

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

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

Já no tocante aos fretes, relata que foram glosadas: (i) as despesas relativas ao transporte de mercadorias cujas notas fiscais foram emitidas com CFOP 5504 e 6504; (ii) as despesas relativas aos fretes com problemas verificados na análise da resposta ao item 2 do TIF nº 9, relacionados na planilha “TIF 9 – item 2 – Análise”; (iii) as despesas concernentes aos fretes para os quais a contribuinte não informou o respectivo número de nota fiscal; e (iv) as despesas para as quais não foi obtido o CFOP da correspondente nota fiscal nos arquivos digitais de notas fiscais transmitidos pela contribuinte à RFB (EFD Contribuições) ou quando este (CFOP) não é relativo a uma venda (CFOP inferior a 5000). Aduz que as glosas constam da planilha “Anexo 8 – Item 12 – Fretes na Saída (3)”, sendo as despesas de fretes glosadas pela fiscalização marcadas com a denominação “Não Mantido” na coluna “Análise Fiscalização”.

(II) Encargos de Depreciação - Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base no valor de aquisição ou de construção) – Relata, primeiramente, que a auditoria desta rubrica foi realizada a partir da pasta de trabalho denominada “DOC. 1_Relação notas fiscais_2011-2014_Tropical.xls”, a qual foi entregue à fiscalização após diversas tentativas para que fossem apresentados os documentos e informações necessários a comprovação dos créditos, e também com base em diversos documentos relativos à aquisição de bens relacionados em referida pasta de trabalho. Informa, ademais, que os encargos de depreciação dos bens adquiridos entre 2008 e 2012 foram apropriados (pela contribuinte) com base no valor de sua aquisição, à razão mensal de 1/48 (um quarenta e oito avos), conforme arts. 3º, § 14, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, enquanto que os encargos relativos aos bens adquiridos entre julho e dezembro de 2014 foram apropriados com base no valor total de aquisição, nos termos do art. 1º, inciso XII, da Lei 11.774/2008.

Em relação ao primeiro período (2008 a 2012), relata que foram efetuadas glosas relativamente a: (i) bens (ou serviços neles aplicados) que NÃO são passíveis de aplicação nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, nos termos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003; (iii) bens cuja nota fiscal não foi encontrada; e (iv) despesas com fretes de quaisquer valores, uma vez que pasta de trabalho apresentada pela contribuinte não traz informações que permitam vincular as despesas informadas (com fretes) com a aquisição de um determinado bem e, também, porque não foi juntada documentação comprobatória das despesas. As glosas deste período constam demonstradas na planilha “Análise Itens Depreciação (2008-2012) (3)”.

E em relação ao segundo período (julho a dezembro de 2014), diz que foram efetuadas glosas quanto a: (i) bens (ou serviços neles aplicados) que NÃO são passíveis de aplicação nas atividades de produção de bens destinados à venda ou

de prestação de serviços, nos termos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003; (iii) bens cuja nota fiscal não foi encontrada. As glosas deste período constam demonstradas na planilha “Notas Fiscais Imobilizado 2014”.

(III) Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica – Argumenta que foram glosadas todas as despesas com arrendamento de glebas de terra (terrenos), uma vez que o inciso IV, art. 3º, Lei nº 10.637/2002 (e também da Lei nº 10.833/2003) prevê o direito ao crédito apenas em relação a prédios, máquinas e equipamentos. Acrescenta que, em razão das informações prestadas pela própria interessada, no sentido de que as despesas de arrendamento foram categorizadas como sendo “despesas de armazenagem”, as glosas desta rubrica foram efetivadas pela redução dos valores apurados pela fiscalização em relação aos valores informados pela contribuinte na linha “Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda” da planilha “EFD Contribuições - Fiscalização (M105/505)”.

(IV) Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica – Sustenta que a contribuinte informou (nas respostas às intimações) diversas despesas de aluguéis que não propiciam o direito ao crédito das contribuições (PIS e Cofins) não cumulativas. Dentre as glosas efetivadas destacam-se: (i) os serviços aplicados na atividade agrícola da empresa, pelo fato de se tratarem de serviços (e não de despesas de aluguéis) e, também, pelo fato de não poderem ser considerados como serviços utilizados como insumos; (ii) despesas com mão-de-obra, em razão de não corresponderem a aluguéis de máquinas e equipamentos e, também, por não existir qualquer outra previsão legal para esse tipo de crédito; (iii) despesas com guindaste e plataforma, os quais foram utilizados na instalação e montagem de equipamentos industriais; (iv) serviços de transporte, uma vez que os transportes realizados na logística interna da empresa não proporcionam direito a créditos de PIS/Cofins por falta de previsão legal; (v) locação de veículos de qualquer espécie, uma vez que referidos bens, no entendimento da autoridade tributária, não podem ser tratados como máquinas ou equipamentos; e (vi) despesas relacionadas nas planilhas para as quais não foram apresentadas as notas fiscais de valor superior a R\$ 20.000,00 ou contratos de aluguel de valor mensal superior ao mesmo valor, conforme solicitado no item 4 do TIF nº 2 (ver também item 5 do TIF nº 8). Aduz que as despesas glosadas (e aceitas) constam das planilhas “Aluguel – 2013 – 2014 (3)”, elaboradas a partir das planilhas apresentadas pela contribuinte.

(V) Créditos Presumidos - Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal. Explica, inicialmente, que o crédito presumido, relativo às aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas (para a produção de álcool e de açúcar), foi apurado com base nas notas fiscais eletrônicas em contejo com os valores informados (pela interessada) na resposta apresentada em 05/09/2016 (item 7 do TIF nº 01). Explica, também, que o crédito presumido analisado (previsto no art. 8º da Lei nº 10.825, de 2004) aplica-se tão somente à produção de açúcar e que, por conta desse fato, após algumas tentativas para efetuar o rateio dos custos das aquisições com base nas quantidades produzidas (de álcool e de açúcar), efetuou o rateio com base nas receitas de vendas de cada um dos produtos, utilizando-se, por analogia, do inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002. Explica, portanto, que referido rateio foi realizado calculando-se o valor resultante da multiplicação das aquisições de cana-de-açúcar de pessoa física pela razão entre a receita bruta oriunda da venda de açúcar e a receita bruta proveniente das vendas deste produto e também de álcool. Acrescenta que o resultado desse cálculo consta da planilha “Crédito Presumido – Rateio e Cálculo (3)”.

(VI) Bens Utilizados como Insumos – Diz que o montante mensal de bens utilizados como insumos (admitido na auditoria) consta demonstrado na planilha “Bens

Utilizados como Insumos – Total Mensal (3)”. Diz, também, que referida planilha resume outras duas planilhas a saber: “Bens Utilizados como Insumos – Análise (3)” e “Diesel e Biodiesel – Rateio (3)”.

No tocante a primeira, argumenta que não geram direito ao crédito das contribuições (PIS e Cofins) nesta rubrica: (i) os insumos aplicados nas atividades de cultivo da cana-de-açúcar, posto que trata-se de cultura permanente, cujos respectivos custos e despesas devem compor o valor do ativo não-circulante (ativo imobilizado); (ii) produtos agrícolas como herbicidas, inseticidas, fertilizantes, adubos e corretivos, pois além de se tratarem de bens utilizados na atividade agrícola, eles estão sujeitos à alíquota zero das contribuições (art. 1º da Lei nº 10.925/2004 e art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003); (iii) as aquisições de cana-de-açúcar de pessoas físicas, uma vez que estão sujeitas à sistemática do crédito presumido, quando destinados à fabricação de produtos para alimentação humana ou animal; (v) as aquisições de cana-de-açúcar de pessoas jurídicas, em face da vedação do art. 11, caput e posteriormente seu § 1º, da Lei nº 11.727/2008; e (vi) bens duráveis destinados ao ativo imobilizado da empresa. Em relação às aquisições registradas (nas notas fiscais) com os CFOP 1949 ou 2949 (conforme planilha “Aquisições CFOPs 1949-2949”), argumenta que, além de tais CFOP não se prestarem a registrar aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, não foram encontrados quaisquer bens ou serviços passíveis de proporcionar créditos de PIS/Cofins. E, por fim, no que diz respeito aos valores de “Frete na Entrada”, a fiscalização relata que eles foram obtidos da planilha encaminhada com a resposta de 06/03/2017 e que não foram aceitos os fretes que não são relativos a transporte de insumo (campo da coluna “Transporte de Insumo” igual a “N”) e nem aqueles para aos quais houve algum outro tipo de problema, consoante apontamento constante da planilha “Frete Entrada (3)”, coluna “Obs”.

Já no tocante a segunda planilha (“Diesel e Biodiesel – Rateio (3)”), a fiscalização considerou (os créditos como bens utilizados como insumos) quando estes foram aplicados diretamente nas atividades industriais da empresa, na geração de energia e na colheita de cana-de-açúcar, ou seja, glosou os créditos relacionados às aquisições de citados combustíveis quando estes foram utilizados em áreas administrativas, gerenciais ou que não guardem relação direta com a atividade produtiva da empresa, tal como a atividade agrícola desenvolvida pela contribuinte. A fiscalização relata, ainda, que, como não foi possível realizar a apropriação direta, optou por fazer o rateio das aquisições proporcionalmente às despesas de combustíveis havidas nas respectivas áreas, conforme informado pela interessada por meio da resposta ao item 1 do TIF nº 2.

(VII) Devolução de Vendas – Relata que os valores de devoluções de vendas considerados na auditoria constam da planilha “Notas Fiscais – EFD – Devolução (3)”, a qual foi elaborada a partir das notas fiscais (arquivos digitais) constantes da EFD Contribuições. Ressalta que estes créditos não podem ser objeto de rateio, devendo o total decorrente da operação ser alocado exclusivamente nos créditos decorrentes de vendas tributadas no mercado interno, já que as vendas não tributadas (mercado interno ou exportação) não acarretam débitos das contribuições e não propiciam créditos por ocasião das respectivas devoluções.

No fechamento do citado Relatório de Fiscalização PER, a autoridade fiscal relata/menciona, ainda: que elaborou diversas planilhas para demonstrar o levantamento dos montantes dos créditos; quais os Dacon (mês de apuração, número

do documento e data de entrega) que foram utilizados na auditoria; e que os documentos que instruem o relatório/auditoria foram juntados ao processo administrativo n.º 10120.722950/2018-13 (relativo ao Auto de Infração PIS/Cofins do período objeto do relatório) ou ao dossiê digital de atendimento n.º 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 17/05/2008 e apresentou, em 15/06/2018, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.

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 sequência, no tópico *II – Dos Fatos*, 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 empregados, 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, III.1 – Entendimento Diverso ao Exarado por meio do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR – Inobservância do Artigo 62, §2º do Ricarfi*, a interessada pugna pela adoção do entendimento contido em citado recurso especial, relativamente ao conceito de insumo aplicado às contribuições (PIS e Cofins). Argumenta, resumidamente, que a autoridade administrativa *a quo* deve afastar o conceito restritivo de insumo, contido nas Instruções Normativas n.º 247, de 2002, e n.º 404, de 2004, adotando o conceito de insumo contido no Recurso Especial n.º 1.221.170-PR, o qual foi julgado sob a sistemática do recurso repetitivo, previsto no artigo n.º 1.036 do NCPC, de 2015. Diz que a obrigatoriedade de obediência, por parte da Receita Federal, ao contido em referido tipo de julgamento (recurso repetitivo), consta previsto no art. 62, §2º do Ricarfi, e também na Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01, de 2014. Acrescenta que em virtude do entendimento contido no Recurso Especial n.º 1.221.170/PR a autoridade administrativa deve reconhecer a ilegalidade das citadas instruções normativas (n.º 247/2002 e n.º 404/204) e deve também, seguindo o disposto no art 53 da Lei n.º 9.784, de 1999, anular o despacho decisório em sua integralidade.

A seguir, no subtópico denominado *III.2 – Da Nulidade do Despacho Decisório por Manifesta Violação ao Artigo 142, Do CTN*., a nulidade do despacho decisório e sustentada com base na alegação que houve desrespeito ao princípio da verdade material. Sustenta, em síntese, 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. Argumenta, também, com base em tabela anexada na manifestação (doc n.º 06), que o

procedimento foi realizado de forma superficial e sem compreensão da atividade desenvolvida e/ou dos insumos empregados na produção. 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 disposto 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 contributiva. 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 – Despesas de Armazenagem e Fretes nas Operações de Venda – Neste tópico a manifestante insurge-se contra o entendimento da fiscalização de que as despesas de fretes não estão vinculadas a operações de venda. Argumenta que, ao contrário do afirmado no §11 do TDPF, apresentou todos os esclarecimentos e documentos comprobatórios relativos a apuração dos créditos de PIS/Cofins. Em relação às remessas de mercadoria para formação de lote de exportação, argumenta que 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. Argumenta, ainda, 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, e que o seu entendimento encontra amparo em decisão do CARF (consoante acórdão colacionado na manifestação). Aduz que a leitura da legislação (art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) conduz ao entendimento de que é possível realizar o creditamento tanto dos fretes na aquisição de mercadorias quanto dos fretes na saída mercadorias, bastando que as referidas despesas tenham sido arcadas pela contribuinte (no caso, a manifestante). Nesse sentido, elabora tabela exemplificativa que demonstra os produtos transportados, bem como identifica os destinatários e remetentes nas operações de entrada e saída cujo ônus foi por ela suportado. 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.2 – Encargos de Depreciação – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção). Alega, primeiramente (e novamente), que o conceito de insumo a ser aplicado para as contribuições (PIS e Cofins), segundo a jurisprudência, deve ser mais amplo que o aplicado pela administração tributária. Por segundo, contesta a premissa apontada pela fiscalização de que não teria acostado os documentos solicitados no formato do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 15, de

2011, da Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis): diz que a planilha com as informações relativas à depreciação (conforme solicitado) foi apresentada com a resposta ao TIF n.º 01, de 05/09/2016. E, por terceiro, pugna pelo direito ao crédito sobre bens do imobilizado utilizados na atividade de cultivo da cana-de-açúcar. Diz que como desenvolve a atividade agroindustrial possui, consoante entendimento do CARF, direito ao crédito sobre os encargos de depreciação de equipamentos como reboques, semirreboques, caminhões, colhedora de cana-de-açúcar e plantadoras de cana picada, dentre outros ativos.

IV.3 – Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica – Argumenta, primeiramente, que a fase agrícola da produção do álcool e do açúcar integra o seu processo 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.4 – Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica – Insurge-se, por primeiro, contra o entendimento de que os bens utilizados na montagem de equipamentos industriais (como guindastes e plataformas) não concedem o direito ao crédito. Argumenta que existe contradição nos argumentos utilizados pela fiscalização e que a literalidade do inciso IV, do artigo 3º, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 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. No tocante às glosas relativas aos serviços de transporte afirma que elas afrontam o entendimento pacífico do CARF. E, no que diz respeito às glosas relativas aos serviços e insumos aplicados na atividade agrícola (de cultivo da cana-de-açúcar), reforça os argumentos expostos no tópico *Dos Fatos*, bem como o posicionamento do CARF e do STJ a respeito da matéria. 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.5 – Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal (Créditos Presumidos) – Esclarece, primeiramente, que *“em que pese a apresentação dos documentos requeridos pela fiscalização, a RFB glosou os créditos declarados sob o argumento de que mencionados documentos não 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 relativo a este último produto.”*. Por segundo, diz que esta apresentando, em conjunto com a manifestação, cópia de notas fiscais (doc. n.º 14), por meio das quais realiza a comprovação do direito ao crédito em relação às aquisições de cana-de-açúcar. Aduz, também, mais uma vez, que a fiscalização não se utilizou de todos os meios possíveis para verificação/apuração dos créditos declarados. Acrescenta, por fim, consoante o artigo 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, que possui o direito ao crédito declarado e que as glosas são indevidas.

IV.6 – Bens Utilizados como Insumos – Neste tópico a manifestante insurge-se, novamente, contra o conceito de insumo adotado pela fiscalização. Sustenta, em conformidade com posicionamentos do CARF e do STJ, que todos os bens e serviços utilizados na atividade agrícola e que são essenciais ao processo produtivo desenvolvido pela empresa devem ser considerados como insumo. Diz, também, que desenvolve atividade agroindustrial e que, portanto, a atividade agrícola possui vinculação direta com a produção de álcool e açúcar. Insurge-se, também, 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 dos 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. Por fim, em relação ao óleo diesel e óleo biodiesel, argumenta que o CARF, corroborando o entendimento apresentado na manifestação, decidiu pela tomada de créditos em relação às aquisições de citados combustíveis em maquinários e veículos empregados na fase agrícola.

IV.7- Devolução de Vendas – Argumenta que o direito ao crédito nesta rubrica além de ser previsto no art. 3º das Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é reconhecido pelo CARF. Nesse sentido pede o reconhecimento integral do crédito solicitado.

Por fim, no tópico *V-Dos Pedidos*, a interessada requer:

- que seja determinada a suspensão da exigibilidade dos débitos não homologados;
- que seja reconhecida a nulidade do despacho decisório;
- que o despacho decisório seja reformado, de modo a se deferir, integralmente o crédito solicitado no pedido de ressarcimento, com a consequente homologação total das compensações declaradas nas Dcomp vinculadas ao PER;
- a possibilidade de juntar outros documentos adicionais, protestando, também, pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, especialmente documental suplementar e pericial.

Requer, adicionalmente, que qualquer intimação ou comunicação, relativa ao processo administrativo, seja direcionada ao endereço do representante (procurador/advogado) legal da manifestante.

Note-se que a interessada, em 04/07/2018 (posteriormente, portanto, ao fim do prazo para apresentação do recurso administrativo), protocolizou expediente no qual complementa os seus argumentos em relação ao item IV.1.4 – *Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica*, da Manifestação de Inconformidade. Em mencionado documento, pugna, primeiramente, pela juntada dos seguintes documentos: planilha relativa aos contratos de locação realizados pela manifestante (doc. nº 01); e cópia de notas fiscais das prestações dos serviços e aluguéis de máquinas (doc. nº 02). Em seguida, reforça os argumentos relativos aos aluguéis de guindastes, bem como serviços de mecanização em geral. Argumenta, em síntese, que não existe razoabilidade para as glosas efetuadas, uma vez que os itens são essenciais para o desenvolvimento das atividades da empresa e que existe jurisprudência administrativa (no CARF) que corrobora seus argumentos.

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 06-64.446, datado de 17/10/2018, cuja ementa transcrevo a seguir:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

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

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

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

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

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO AO PROCURADOR. NÃO CABIMENTO.

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

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

Os custos e despesas necessários a formação de culturas permanentes, como no caso da cana-de-açúcar, não podem ser classificados como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, primeiramente pelo fato de se tratarem de processos produtivos diversos e, segundo, porque esses dispêndios devem ser contabilizados em conta do ativo não circulante, na respectiva conta contábil do imobilizado biológico.

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

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

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

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

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

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

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

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada do julgamento de primeiro grau, a contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde reitera suas alegações da defesa inicial.

O Recurso Voluntário apresenta a seguinte estrutura:

I - DA TEMPESTIVIDADE:

II - DOS FATOS:

III - DAS RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO Nº 06-64.446:

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:

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

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

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

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

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

III.3.H - CALCULADOS SOBRE INSUMOS DE ORIGEM VEGETAL (CRÉDITOS PRESUMIDOS):

III.3.I - DEVOLUÇÃO DE VENDAS:

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 Nº de Rastreamento 132987778, emitido em 03/05/2018, 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.

Em relação ao argumento de afronta do Despacho Decisório 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, esclareça-se que a decisão da RFB foi exarada em total obediência à legislação tributária vigente à época, sem descumprimento de preceitos legais.

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 presente 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.

III MÉRITO

III.1 Considerações iniciais

As glosas efetuadas pela Fiscalização recaíram sobre os seguintes dispêndios, consoante Relatório Fiscal:

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

Todos os itens acima foram questionados pela Recorrente.

III.2 Conceito de insumo

No mérito de seu recurso, a Recorrente, em síntese, 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, 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).

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

III.4.1 Insumos aplicados nas atividades de cultivo da cana-de-açúcar

De acordo com a Fiscalização, não geram créditos insumos aplicados nas atividades de cultivo de cana-de-açúcar, já que esta cultura proporciona diversas rebrotas após a primeira colheita, 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, de 26/03/1999 – RIR/99; art. 183, §2º, da Lei nº 6.404, de 15/12/1976).

A DRJ ratificou a glosa fiscal nos seguintes termos:

Serviços e Bens Utilizados como Insumo

O serviços e bens utilizados como insumos foram tratados pela fiscalização, no Relatório de Fiscalização – PR, nos itens (II) Serviços Utilizados como Insumos e (VIII) Bens Utilizados como Insumos, respectivamente.

Por seu turno, a interessada (nos itens IV.3 – Serviços Utilizados como Insumos e IV.9 – Bens Utilizados como Insumos da manifestação de inconformidade), insurge-se, primeiramente, contra o conceito de insumo adotado pela fiscalização. Sustenta, em conformidade com posicionamentos do CARF e do STJ, que todos os bens e serviços utilizados na atividade agrícola e que são essenciais ao processo produtivo desenvolvido pela empresa devem ser considerados como insumo. Diz, também, que desenvolve atividade agroindustrial e que, portanto, a atividade agrícola possui vinculação direta com a produção de álcool e de açúcar. Ademais, contesta o entendimento de que os gastos/despesas da atividade agrícola devem compor o valor de ativo não circulante, com sujeição a encargos de depreciação. Argumenta que referidas despesas fazem parte do custo de fabricação do produtos etanol, açúcar e energia elétrica. Acrescenta que a cultura da cana-de-açúcar não se enquadra no conceito de ativo biológico, definido no CPC 29, uma vez que representa despesa que deve ser classificada como insumo para as atividades da empresa.

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

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

[...]

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

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

O Manual de Contabilidade Societária, publicado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras –FIPCAFI (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 planta 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 planta, 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 previstos, consoante o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Analiso.

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 Normativo Cosit nº 05, de 2018, cujo trechos correspondentes cito a seguir (destaques acrescidos):

7. INSUMOS E ATIVO IMOBILIZADO

[...]

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 creditamento 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

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, conseqüentemente, 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-açúcar (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 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 CAREF.

[...]

(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)

Pelas razões acima, devem sejam revertidas as glosas relativas aos serviços e bens 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, conforme a seguir.

III.4.1.1 Produtos agrícolas

De acordo com a Fiscalização, foram glosados produtos agrícolas como herbicidas, inseticidas, fertilizantes, adubos e corretivos para o solo, por não gerarem créditos de

PIS e de Cofins, apesar de serem insumos da atividade agrícola, e também porque tais produtos estão sujeitos à alíquota zero das contribuições.

Pois bem.

Em razão do disposto no art. 1º da Lei nº 10.925, de 23/07/2004, c/c art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e nº 10.833, de 29/12/2003, não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Logo, procedente a glosa fiscal.

III.4.1.2 Óleo Diesel e Óleo Biodiesel

Conforme Relatório Fiscal, os gastos com esses produtos foram glosados em parte pelas seguintes razões (destaques acrescidos):

[...]

68. Já o óleo diesel e o óleo biodiesel só podem ser considerados insumos que geram créditos de PIS e de Cofins se forem aplicados diretamente nas atividades industriais da empresa (art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), na geração de energia (art. 3º, incisos II e IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) e na colheita de cana-de-açúcar (art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), já que tais combustíveis aplicados no cultivo da cana-de-açúcar seguem a mesma regra dos demais insumos desta atividade (acima exposta), tais como os herbicidas e fertilizantes, e **a utilização destes combustíveis em áreas administrativas, gerenciais ou que não guardem relação direta com a atividade produtiva da empresa não propiciam créditos de PIS/Cofins por falta de previsão legal.**

69. Como a apropriação direta não é possível, já que a escrituração contábil do contribuinte transmitida ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) não demonstra a contabilização dos custos de forma a permitir tal forma de apropriação, optou-se por fazer o rateio das aquisições proporcionalmente às despesas de combustíveis havidas nas respectivas áreas, conforme informado pelo contribuinte por intermédio da resposta de 05/09/2016 (na verdade 05/10/2016) ao item 1 do TIF nº 2.

70. Ressalte-se que, na EFD Contribuições, o contribuinte informou que apropria os créditos comuns ao regime de incidência cumulativa e não cumulativa mediante rateio proporcional às respectivas receitas (art. 3º, § 8º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003).

71. Para demonstração dos valores de diesel e de biodiesel passíveis de apropriação para cálculo de créditos de PIS e de Cofins como bens utilizados como insumos, foi produzida a planilha “Diesel e Biodiesel – Rateio (3)”, na qual são explicados os critérios de cálculo (rateio) dos valores a partir das informações nela mencionadas.

[...]

Aprecio.

Pela premissa deste voto de que a fase agrícola integra o processo produtivo da Recorrente, devem ser revertidas as glosas dos insumos destes tópicos nela aplicados.

Por outro lado, não há como ser revertida a glosa motivada pela utilização destes combustíveis em **áreas administrativas, gerenciais ou que não guardem relação com a atividade produtiva da empresa**, visto que, conforme fundamentação fiscal, não propiciam créditos de PIS/Cofins por falta de previsão legal.

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

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

[...]

I) DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA

4. 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 (resposta de 29/04/2016) que não houve tais despesas no período fiscalizado.

5. Portanto, todos os valores informados na rubrica “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda” da EFD Contribuições referem-se tão somente a despesas de fretes na operação de venda.

[...]

15. Além dos fretes relativos ao transporte de mercadorias cujas notas fiscais foram emitidas com CFOPs 5504 e 6504, dos fretes com problemas verificados na análise da resposta ao item 2 do TIF nº 9 (coluna “TIF 9” da planilha abaixo mencionada), também são glosados os fretes para os quais o contribuinte não informou o respectivo número de nota fiscal (o contribuinte poderia ter apresentado o conhecimento e as respectivas notas fiscais, conforme item 3 do TIF nº 5, o que não foi feito), para os quais não foi obtido o CFOP da correspondente nota fiscal nos arquivos.

[...]

A Recorrente questiona o trabalho fiscal com a alegação de que apresentou os documentos comprobatórios do crédito apurado, notadamente aqueles em que listou as notas fiscais emitidas para remessas de mercadorias para formação de lotes de exportação nos CFOPs 5504 e 6504 “Remessa de mercadoria para formação de lote de exportação, de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento”.

Argumenta que as transferências de mercadorias destinadas à exportação para estabelecimento onde se realiza a operação de consolidação e armazenagem de mercadorias, cujo 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 CFOPs 5504 e 6504; e ii) insuficiência na comprovação dos gastos.

No que diz respeito aos fretes vinculados aos CFOPs 5504 e 6504, 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 demais 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.

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.

Analiso.

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 princípio 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

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:

[...]

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 3º 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.

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

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

IV) DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA

[...]

46. Ocorre que, nesta planilha (2013-2014) e na anterior (outubro a dezembro/2012), há bens e serviços que não podem ser considerados, posto que não propiciam créditos de PIS/Cofins, conforme explicado a seguir:

a. Serviços aplicados na atividade agrícola da empresa (serviços de mecanização, aplicação de herbicida, p. ex.): por se tratar de serviços, deveriam ter sido informados na rubrica adequada dos Dacons ou da EFD Contribuições (“Serviços Utilizados como Insumos”). Contudo, como a atividade agrícola somente indiretamente se vincula à produção de álcool e açúcar, os custos e despesas a ela vinculados não são insumos da fase posterior (produção dos bens). Ademais, os gastos na atividade agrícola não podem ser computados diretamente como despesas ou custos, posto que a cultura de cana-de-açúcar é permanente, pois proporciona diversas rebrotas após a primeira colheita (fonte: Revista Globo Rural, disponível em <http://revistagloborural.globo.com/Revista/Common/0,EMI215715-18078,00-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).

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/EFD; apenas para argumentar, também não há nenhuma prova 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. Serviços de transporte (frete): os transportes realizados na logística interna da empresa não proporcionam direito a créditos de PIS/Cofins por falta de previsão legal (ex.: serviços de transporte de cana).

e. Locação de veículos de qualquer espécie: para efeitos tributários, o tratamento de veículos na legislação tributária é comumente enunciado destacadamente, separados da nomenclatura de máquinas ou equipamentos (ex.: arts. 1º e 3º, inciso I, ‘a, da Lei nº 10.485/2002; art. 2º, § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2002; arts. 7º, § 3º, incisos I e II, 8º, §§ 3º e 9º, 15, incisos IV e V, 17, § 7º, e 38 da Lei nº 10.865/2004; art. 14, caput e §§ 7º, 8º e 10, da Lei nº 11.033/2004; art. 10, inciso II, da Lei nº 11.051/2004). Assim, ainda que pelo senso comum possa se argumentar em contrário, para fins de aplicação do art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não se pode considerar o veículo abarcado por tais dispositivos, portanto, as respectivas despesas de locação são desconsideradas.

[...]

47. Ademais, foram glosadas as despesas relacionadas nas planilhas para as quais não foram apresentadas as notas fiscais de valor superior a R\$ 20.000,00 ou contratos de aluguel de valor mensal superior ao mesmo valor, conforme solicitado no item 4 do TIF nº 2 (ver também item 5 do TIF nº 8) e pela verificação dos respectivos documentos apresentados pelo contribuinte com a resposta de 05/10/2016 (consta 05/09/2016 no documento).

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 transportes (fretes);
- e) locação de veículos de qualquer espécie; e
- f) despesas para as quais não houve comprovação.

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 à “b) mão-de-obra” e “f) despesas para as quais não houve comprovação”, tais glosas devem ser mantidas, em razão de o ônus de comprovar o direito creditório pleiteado em pedido de ressarcimento incumbir à Requerente/Recorrente.

No que diz respeito à “e) locação de veículos de qualquer espécie”, por não compreenderem máquinas e equipamentos utilizados na atividade da Recorrente, os gastos com sua locação devem ser glosados, consoante dicção do art. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

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.

Por fim, no que envolve os “d) serviços de transportes (fretes)”, o Fisco justificou a glosa ao fundamento de que os transportes realizados na logística interna da empresa não proporcionam direito a créditos de PIS/Cofins por falta de previsão legal (ex.: serviços de transporte de cana). No entanto, entendo que este serviço (ex: frete de insumos/matéria-prima) configura-se essencial à atividade da Recorrente, conforme definição de insumo adotada neste julgado, razão pela qual devem ser afastadas as respectivas glosas.

Em resumo: voto pelo reversão das glosas referentes a serviços aplicados na atividade agrícola da empresa e de transportes (frete de insumos).

III.8 Encargos de depreciação – sobre bens do Imobilizado

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

II) ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO - SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO OU DE CONSTRUÇÃO)

[...]

26. Na planilha “Análise Itens Depreciação (2008-2012) (3)” (bens adquiridos entre 2008 e 2012 – depreciação a 1/48), elaborada a partir da pasta de trabalho “DOC. 1_ Relação notas fiscais_2011-2014_Tropical.xls” (planilha “Relação NF 2008-2012”) apresentada pelo contribuinte, foram consideradas apenas as aquisições de

bens a partir de fevereiro/2009 (antes disso, os respectivos encargos são apropriados até dezembro/2013) para os quais foi apresentada a respectiva nota fiscal ou documento (item 1 do TIF nº 7), se o valor da aquisição foi igual ou superior a R\$ 10.000,00 (aquisições de valor inferior não foram desconsideradas em decorrência da não apresentação do documento de aquisição).

27. Em qualquer caso, foram glosadas (desconsideradas) as aquisições de bens (ou serviços neles aplicados) que NÃO são passíveis de aplicação nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (coluna “Gera Crédito” igual a “N” ou “NÃO”), nos termos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 (ex.: serviços diversos sem vínculo direto e provado com algum bem passível de depreciação e aplicado nas atividades produtivas – serviços de consultoria ou de manutenção; bens aplicados em atividades administrativas ou não ligados diretamente à produção – switch, computador; locação de bens e de mão-de-obra – no caso de locação de bens, não há especificação dos bens para reaproveitamento dos valores em local próprio da EFD Contribuições).

28. Quando a nota fiscal não foi encontrada/apresentada (bem de valor igual ou superior a R\$ 10.000,00), o campo da coluna “Encontrada” está preenchido com “NÃO”. No caso de o bem não ser passível de aplicação nas atividades produtivas da empresa, o campo da coluna “Gera Crédito” está preenchido com “N”.

29. Também não foram consideradas supostas despesas com fretes de quaisquer valores, pois a planilha não traz qualquer informação que permita vincular tal despesa à aquisição de um determinado bem, nem foi juntado documento hábil para tanto.

[...]

34. Também foram glosadas (desconsideradas) as aquisições de bens (ou serviços neles aplicados) que NÃO são passíveis de aplicação nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (coluna “Gera Crédito” igual a “N” ou “NÃO”), nos termos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, aplicando-se ao caso os exemplos já expostos acima.

[...]

A Recorrente, por seu turno, defende a integralidade dos créditos pleiteados ao argumento de que apresentou todos os documentos solicitados no procedimento fiscal, bem como enfatizou a existência de glosas relacionadas a bens do ativo imobilizado usados em sua atividade agrícola, tais como: reboques, semirreboques, caminhões, colhedora de cana-de-açúcar, plantadoras de cana picada etc.

Aprecio.

Neste voto, foi definido que o processo produtivo da Recorrente engloba a fase agrícola de suas atividades. Portanto, as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado da Recorrente para utilização em suas atividades podem originar créditos da contribuição com base no encargo de depreciação, conforme art. 3º, VI, e §1º, III, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Sendo assim, devem ser revertidas as glosas referentes a tais bens (ex: reboques, semirreboques, caminhões, colhedora de cana-de-açúcar, plantadora de cana picada) usados na fase agrícola, desde que a glosa tenha recaído unicamente em razão da utilização desse bens na fase agrícola e sejam devidamente objeto de comprovação perante o Fisco.

Referida ressalva se faz em razão da existência, para esta rubrica, de glosas motivadas pela falta de comprovação de aquisição de bens, bem como pela sua utilização não ligada à atividade produtiva (ex: áreas administrativas, gerenciais etc.).

Portanto, voto pela reversão das glosas dos encargos de depreciação das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado da Recorrente utilizados em suas fase agrícola, desde que a glosa tenha recaído unicamente em razão da utilização desse bens na fase agrícola e estejam devidamente comprovados perante o Fisco.

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

A Fiscalização 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 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:

V) CRÉDITOS PRESUMIDOS - CALCULADOS SOBRE INSUMOS DE ORIGEM VEGETAL

50. 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.

51. 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.

52. No item 5 do TIF nº 2 foi solicitado do 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.

53. 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.

54. 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.

55. 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.

56. O resultado consta da planilha “Crédito Presumido – Rateio e Cálculo (3)” em anexo.

A Recorrente defende-se desta parte dos trabalhos fiscais sob a alegação de que teria apresentado a documentação requerida pela Fiscalização e também com o argumento de que a RFB não teria utilizado de todos os meios hábeis a verificação dos créditos declarados, não perseguindo, desse modo, o princípio da verdade material.

Aprecio.

O Relatório Fiscal acima reproduzido contradiz as alegações da Recorrente.

Ao contrário do que ela afirma, a Fiscalização emvidou 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 Devoluções de vendas

Assim se pronunciou a Fiscalização quanto à análise deste tópico:

VII) DEVOLUÇÃO DE VENDAS

76. Foram consideradas somente as devoluções de vendas constantes da planilha “Notas Fiscais – EFD – Devolução (3)”, a qual foi elaborada a partir das notas fiscais (arquivos digitais) constantes da EFD Contribuições, conforme filtros informados na planilha. Os demais créditos informados na EFD Contribuições nesta situação foram glosados (alíquota por unidade de produto).

77. Ademais, em relação aos créditos pela devolução de álcool, houve crédito na saída em montante igual ao correspondente débito (venda no mercado interno; cliente CNPJ 33.453.598/0193-04), então, por ocasião da devolução, há que se fazer a operação inversa, o que acarreta a inexistência de qualquer valor a ser creditado (art. 5º, § 14, da Lei nº 9.718/98; Decretos 6.573/2008 e 7.997/2013).

78. Registre-se que não cabe o rateio destes créditos (devolução de mercadorias), pois o total decorrente da operação, caso cabível o creditamento, deveria ser alocado exclusivamente nos créditos decorrentes de vendas tributadas no mercado interno, já que as vendas não tributadas (mercado interno ou exportação) não acarretam débitos das contribuições e, portanto, não propiciariam créditos por ocasião das respectivas devoluções.

79. Anote-se também que o contribuinte informou, na EFD Contribuições, alíquotas por unidade de medida na devolução de álcool em desacordo com a legislação (art. 5º, § 14, da Lei nº 9.718/98 e Decreto 6.573/2008).

80. Assim, resta somente a devolução havida em 11/2013 (base de cálculo: receita tributada no mercado interno no valor de R\$ 16.965,00).

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente cita o art. 3º da Lei nº 10.637, d e 2002, para justificar a improcedência da glosa e encerra sua irresignação com a conclusão de que, 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.

Analiso.

A DRJ apreciou com bastante pertinência esta parte do procedimento fiscal, conforme trechos de sua decisão a seguir reproduzidos, os quais adoto no presente julgado como razões para decidir esta parte da contenda, conforme art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999:

Devolução de Vendas

Essa rubrica refere-se, conforme o relato fiscal, a devoluções de vendas sujeitas à tributação, ou seja, os valores de crédito constantes dessa rubrica são relativos a vendas realizadas para o mercado interno tributado e cuja devolução geraram direito ao crédito (ou o estorno da tributação aplicada).

É lógico que se existe crédito em devoluções de venda, a venda a que se refere a devolução tem que ter sido tributada, não podendo existir crédito de devolução de venda não tributada, ou crédito de devolução de venda para o mercado externo.

Quanto a possibilidade de apropriação do crédito relativo ao mercado externo, veja-se o que prevê o art. 6º, § 3º, combinado com o art. 3º, §§ 8º e 9º, ambos da Lei 10.833/2003:

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

(...)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

*II - rateio proporcional, **aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns** a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

*§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º **aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.**” (Grifos Nossos)*

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

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

Como visto, sendo as devoluções em comento são relativas à vendas tributadas no mercado interno. Logo não possibilitam a apropriação de créditos relativos ao mercado externo, conforme art. 6º, § 3º, combinado com o art. 3º, §§ 8º e 9º, ambos da Lei 10.833/2003.

Portanto, sem reparos a realizar no procedimento fiscal quanto a este ponto.

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 e bens 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) **frete**s de mercadorias para formação de lote para exportação (CFOPs 5504 e 6504);
- c) **aluguéis decorrentes de arrendamento agrícola**, pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa;
- 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 46.a. do Relatório de Fiscalização).
- e) **serviços de transportes (frete**s de insumos); e
- f) **encargos (depreciação)** das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado da Recorrente utilizados em suas fase agrícola, desde que a glosa tenha recaído unicamente em razão da utilização desse bens na fase agrícola e estejam devidamente comprovados perante o Fisco.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes