



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.901786/2012-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-008.939 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2021
Recorrente AGRICOLA E PECUARIA MORRO AZUL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR. NOTA SEI PGFN MF 63/2018

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo. STJ, REsp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, e em face do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF). E aplicação da NOTA SEI PGFN MF 63/2018.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO/DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em pedidos de restituição/ressarcimento e em declarações de compensação, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez dos créditos pretendidos. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

DESPESAS DE FRETES. AQUISIÇÕES COM FIM ESPECIFICO DE EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da contribuição não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora, assim como sobre os respectivos fretes e demais despesas não vinculadas às exportações de produtos próprios.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.

Em regra, não geram créditos no regime da não-cumulatividade das contribuições as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. As aquisições de bens para revenda em operações que estão sujeitas à alíquota zero não geram direito ao crédito da contribuição não-

cumulativa, por força da vedação estabelecida pelo art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003.

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE INSUMOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Os encargos de depreciação de veículos utilizados no transporte de insumos geram créditos no âmbito das contribuições não-cumulativas.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

As despesas com serviços de manutenção em máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo podem gerar direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativos.

VENDAS COM SUSPENSÃO. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO LEGAL EXPRESSA.

Por força do art. 8º, § 4º, inciso II, e do art. 15, § 4º, ambos da Lei nº 10.925/2004, a pessoa jurídica cerealista, aquela que exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou, ainda, aquela que exerça atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do § 1º do referido art. 8º, deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa do PIS/COFINS, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência daquelas contribuições. Nesses casos, a expressa vedação legal ao aproveitamento de créditos de PIS/COFINS continua válida e vigente, não tendo sido afastada pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

SALDO CREDOR TRIMESTRAL. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF nº. 125.

Súmula CARF nº 125: No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. CRÉDITO. TRANSPORTE DE INSUMOS TRIBUTADOS.

A apuração de crédito de PIS não cumulativo, calculado sobre despesas de frete, é cabível apenas na hipótese de transporte de insumos sujeitos à tributação pelas contribuições.

PIS/PASEP. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE

O creditamento pelos insumos previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 abrange os custos com combustíveis utilizados pelo contribuinte nas máquinas agrícolas e demais equipamentos que participam de seu processo produtivo, gerando, portanto, direito a crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. ARRENDAMENTO.

A apuração de crédito não cumulativo calculado sobre arrendamento de área rural para plantio e cultivo de produtos agropecuários, bem como benfeitorias da área arrendada, segue a mesma sistemática permitida para o aluguel de prédios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso para reverter a glosa, desde que atendidos os requisitos legais pertinentes à matéria, nos seguintes termos: I. Por unanimidade de votos, em relação a (i) partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas na Assistência Técnica, Implementos agrícolas, Máquinas e Equipamentos, Mecânica, Serviços de Manutenção, e veículos pesados; (ii) partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas nas aeronaves, desde que, as aeronaves seja utilizadas na produção agrícola, como por exemplo a aplicação de defensivos agrícolas; (iii) serviços de manutenção em máquinas, equipamentos e veículos pesados (trator, colheitadeira, filtragem de óleo das parrudas, trato); (iv) combustíveis e lubrificantes utilizados em pulverizadores e motobombas; (v) arrendamento de terras desmatadas e prontas a serem cultivadas totalizando 51.590,40 hectares; e (vi) depreciação dos caminhões utilizados para transporte de insumos agrícolas. II. Por maioria de votos, em relação a 1. partes e peças de reposição, de serviços de manutenção e de assistência técnica utilizados em (a) veículos utilitários, exceto aqueles destinados ao apoio administrativo, e (b) armazenagem; 2. Combustíveis e lubrificantes destinados a equipamentos e veículos utilizados como apoio e suporte às fases de produção (incluindo a agrícola), exceto os de apoio administrativo; 3. Fretes tributados sobre as aquisições de insumos não tributados ; 4. Arrendamento de imóveis, exceto os destinados ao uso habitacional e comercial; 5. Encargos com depreciação de imóveis destinados a residência e alojamento, de veículos (exceto os destinados ao apoio administrativo), aparelhos de radiocomunicação. Vencida nas matérias, a Conselheira Mara Cristina Sifuentes (relatora) que negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Robson Costa.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hércio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira e Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada). Ausente o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

Relatório

Trata-se de Manifestação de Inconformidade em face do Despacho Decisório de fls. 54, que homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP 26115.98932.230810.1.3.09-0244 e não homologou a compensação declarada no PER/DCOMP 15884.73377.271010.1.3.09-8067, relativos à COFINS - Incidência Não- Cumulativa, vinculados às receitas de exportação.

Na manifestação de inconformidade de fls. 56 o manifestante alega, em síntese, que:

2.1 do sistema não cumulativo de pis e cofins – direito ao ressarcimento dos créditos. – fls. 58 a 64;

3.1 dos bens e serviços utilizados como insumos – conceito de insumos. - fls. 64;

3.1.1 – da aquisição de peças/manutenção - fls 70;

3.1.2 - dos serviços utilizados como insumos - fls. 71;

3.1.3 – dos combustíveis e lubrificantes –álcool/gasolina - fls. 72;

3.2 - das aquisições de fretes s/compras de bens utilizados como insumos - adubo, fertilizantes, corretivos e sementes - fls 73;

3.3 – energia elétrica - fls. 77;

3.4 – despesas de alugueis de prédios locados de pessoa jurídica – arrendamento de imóveis - fls. 77;

3.5 – dos créditos sobre encargos de depreciação – fls. 79; - veículos, radiocomunicação, prédios e benfeitorias, instalações elétricas

3.6 – do estorno de créditos proporcionalmente as aquisições de mercadorias com fim específico de exportação - fls. 81;

3.7 – do estorno de créditos proporcionalmente as vendas com suspensão de pis e cofins - fls. 85;

3.8 – do aproveitamento de ofício dos créditos para dedução de débitos de pis e cofins – reunião dos processos - fls. 91;

Iv – dos procedimentos para ressarcimento dos créditos não identificados pela fiscalização – fls. 91

V – previsão legal para a incidência da selic. Fls. 95; créditos escriturais; créditos efetivos pagos em atraso ao contribuinte; créditos não aproveitados em época oportuna por óbice do fisco.

5.1 – observação do princípio da isonomia na correção dos créditos - fls. 100;

A manifestação foi julgada pela DRJ Campo Grande – MS, acórdão nº 04-47.595, de 24/01/2019, improcedente.

A empresa apresentou Recurso Voluntário, onde repisa os mesmos argumentos da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

Do sistema não cumulativo de Pis e COFINS – direito ao ressarcimento dos créditos.

Inicia sua exposição trazendo as premissas que nortearam a instituição do sistema não cumulativo para o PIS e a Cofins. E que com o objetivo de incentivar as exportações e tornar mais competitivas as mercadorias nacionais, o legislador, ao longo do tempo, concedeu uma série de benefícios tributários, desonerando as mercadorias exportadas, dos tributos incidentes sobre a cadeia produtiva.

Esclareço que a sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda. A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica.

O conceito de insumo para fins das contribuições do PIS e COFINS já se encontra decidido, pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1036 e seguintes do CPC/2015), tomando como diretriz os critérios da essencialidade e relevância.

A partir da publicação desse julgado a RFB emitiu o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que em resumo traz as seguintes premissas:

1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e

inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceitação de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Extrai-se do julgado que conceito de insumo deve “ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Cabe sempre lembrar que, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF § 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, deverá ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Como tanto a fiscalização quanto o acórdão recorrido utilizaram o conceito de insumos já afastado pelo STJ, estabelecido pelas INs SRF nº 247/02 e 404/2004, faz-se mister a revisão dos insumos que foram glosados, considerando as normativas e jurisprudência citadas.

O despacho decisório da DRF-CBA informa que o processo se refere ao pedido de ressarcimento de Cofins – Exportação relativo ao 1º Trimestre de 2008, que foi efetuado procedimento fiscal para o PIS – Exportação e Cofins – Exportação, para o período de apuração do 1º trimestre de 2006 ao 3º trimestre de 2010, e que todas as informações e documentos foram juntados ao processo nº 10183.723665/2012-90, que encontra-se à disposição do contribuinte para consulta.

Na Informação Fiscal Seort DRF-Cuiabá nº 356/12 consta que a análise dos diversos itens que a contribuinte indicou como geradores de crédito estão nas DACONs entregues para os anos de 2006 a 2010.

A empresa efetua o plantio e cultivo de Soja, Milho e Algodão, majoritariamente, e são desempenhadas as etapas de correção do solo, adubação, semeadura, tratamento da cultura em formação combatendo pragas e doenças, e posterior colheita. Realiza o beneficiamento dos produtos por meio de processos de secagem, limpeza e padronização, alterando as características originais e aperfeiçoando o produto; utilizando sementes, adubos, fertilizantes, corretivos de solo, defensivos agropecuários, óleo diesel, como principais insumos.

Também nos Dacons e planilhas entregues pela empresa constam créditos referentes à aquisição de Bens utilizados como Insumos, de acordo com as cópias das notas

ficiais solicitadas por amostragem; e apresentou planilhas descrevendo a utilização dos combustíveis e lubrificantes no seu processo produtivo.

1. Bens utilizados como insumos. Aquisição de peças/manutenção.

A recorrente informa que foram glosados os créditos relativos à aquisição de peças/manutenção, peças e partes de reposição, serviços de manutenção de aeronaves, armazéns, assistência técnica, implementos, máquinas e equipamentos, mecânica, utilitários e veículos pesados.

Consta no Relatório Fiscal que nas planilhas apresentadas, o contribuinte informa a aquisição de diversos tipos de Peças e Partes de Reposição e/ou Serviços de Manutenção, sendo que no campo “Nome da Conta” essas aquisições de itens foram classificadas com as seguintes denominações: Aeronaves, Armazéns, Assistência Técnica, Implementos, Máquinas e Equipamentos, Mecânica, Serviços de Manutenção, Utilitários, Veículos Pesados. Todas essas aquisições de Peças e Partes de Reposição e/ou Serviços de Manutenção serão consideradas com a denominação genérica de Peças/Manutenção.

O conceito de “insumo do insumo” tem sido utilizado em vários julgados do CARF para se permitir o creditamento dos insumos da fase pré-industrial. Sendo um processo produtivo complexo, com várias etapas até se chegar ao produto final, é possível que numa cadeia produtiva insumos sejam agregados paulatinamente aos produtos intermediários até se chegar ao produto final:

Reitero, então, que, em um processo produtivo de uma mesma empresa com várias etapas, cada qual gerando um produto que será insumo na etapa seguinte (“insumos dos DF CARF MF Fl. 444 Documento nato-digital Fl. 6 do Acórdão n.º 3201-007.349 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária Processo nº 13888.001387/2005-48 insumos...”) tem-se que o único elemento que se acrescenta ao conceito de insumo é o silogismo (se “a” é necessário a “b”, e “b” é necessário a “c”, então “a” é necessário a “c”), não obstante a tomada de créditos, tendo em vista que a exigência de vinculação “direta” (ou mesmo contato físico) com o produto vendido não encontra respaldo legal para as contribuições não cumulativas. A simples leitura do inciso II do art. 3º das leis de regência (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003) mostra que os bens e serviços devem ser utilizados como insumo “na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...”, e não “na produção ou fabricação direta de bens ou produtos destinados à venda...”. Resolução 3401-001.190, 28/09/2017

Desta forma as partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas na Assistência Técnica, Implementos agrícolas, Máquinas e Equipamentos, Mecânica, Serviços de Manutenção, e veículos pesados dão direito ao crédito.

As partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas nas aeronaves também poderão ser creditadas, desde que, as aeronaves seja utilizadas na produção agrícola, com aplicação de defensivos agrícolas.

Para as partes e peças utilizadas no veículos utilitários não é possível o crédito das contribuições, pois são veículos com características de apoio administrativo, não gozando de essencialidade e relevância para o processo produtivo. O mesmo se aplica às partes e peças utilizadas no armazéns.

Importante ressaltar que o crédito só poderá ser concedido se as partes e peças não implicar o aumento de vida útil superior a um ano, caso em que deverá ser depreciada juntamente com o bem.

2. Bens utilizados como insumos. Material de uso e consumo.

A recorrente esclarece que se trata de aquisições de itens como peças de manutenção, uniformes e equipamentos de proteção. Devido ao elevado número de documentos anexou na impugnação amostragem de notas fiscais.

A fiscalização glosou os créditos do material de uso e consumo, por não ter sido apresentada a descrição individualizada dos itens, e entender que material de uso e consumo, no geral, não dar direito ao crédito.

Apesar da informação da empresa não foram encontrados junto à manifestação de inconformidade ou recurso voluntário qualquer nota fiscal. Assim não é possível confirmar que se tratam de peças de manutenção, uniformes e equipamentos de proteção.

Como é sabido, o ônus da prova nos pedidos de restituição é do contribuinte, que deveria ter apresentado as notas fiscais e documentos, ou pelo menos, ter apresentado planilha detalhando as notas fiscais apropriadas.

No geral material de uso e consumo refere-se a materiais com características de uso e consumo em áreas administrativas e de apoio da empresa. Pela generalidade da defesa, sem detalhamento do item glosado, é aceitável a manutenção da glosa.

3. Serviços de manutenção e assistência técnica.

Parte foi apropriada pela recorrente no item Bens utilizados como insumos e parte no item serviços utilizados como insumo, mas como o recurso foi sobre ambos, será aqui tratado dessa maneira, envolvendo os dois grupos.

Alega a recorrente que foi glosado o crédito dos serviços de manutenção e assistência técnica, efetuados em máquinas e equipamentos, que fazem parte do seu processo produtivo.

O item foi incluído pela empresa no grupo bens utilizados como insumos, e a fiscalização esclareceu que para as aquisições de “Serviços de Manutenção” e “Assistência Técnica” que o contribuinte classificou como “Bens Utilizados como Insumos” a fiscalização manteve a classificação adotada pelo contribuinte, dentro do item “Bens Utilizados como Insumos” mesmo se tratando de aquisições de Serviços utilizados como Insumos. Tratam-se de serviços realizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo de produção.

Do mesmo modo que no caso analisado das partes e peças, item 1, os serviços de manutenção em máquinas, equipamentos e veículos pesados (trator, colheitadeira, filtragem de óleo das parrudas, trato) dão direito ao crédito, o que não ocorre no caso dos veículos utilitários e aeronaves não utilizadas na lavoura.

4. Bens utilizados como insumos. Combustíveis e lubrificantes –álcool/gasolina

Argumenta que foram glosados créditos utilizados sob a rubrica “combustíveis e lubrificantes”, relativos à álcool e gasolina utilizado nas atividades de suporte, apoio e monitoramento da produção, que são realizadas com motos, quadriciclos e motobombas.

A fiscalização noticia que a empresa apresentou planilhas referente à aquisições de combustíveis e lubrificantes, aclarando que são utilizados nas máquinas agrícolas e demais equipamentos que participam do seu processo produtivo.

Declarou que utiliza o combustível Álcool nos veículos leves e utilitários que vão dar apoio às culturas de algodão, milho e soja, já o combustível “Gasolina Comum” é utilizado nos equipamentos (motos e quadriciclos) utilizado no monitoramento e agricultura de precisão das culturas soja, milho e algodão e nas motobombas que abastecem os pulverizadores das mesmas culturas. Não foi informado o percentual de gasolina que é consumida em cada atividade.

Ocorreu a glosa do álcool e gasolina por utilização em atividades de apoio/suporte à produção, e não na produção propriamente dita.

Para os demais combustíveis e lubrificantes foi apresentada a descrição “utilizado nas máquinas agrícolas e equipamentos que operacionalizam os processos dentro das culturas de algodão, soja e milho”, e com o percentual de utilização durante o ano. A fiscalização considerou as datas das notas fiscais de aquisição, permitindo o crédito, e concluindo que apesar das divergências na forma de apropriação não houve alteração de valores apropriados.

No caso do álcool e gasolina, que restaram controversos, a partir da informação prestada pela recorrente, entendo que são utilizados em atividades de apoio à produção, com uso de motos e quadriciclos, e não na produção propriamente dita, por isso não é possível o crédito.

Já no caso do álcool e gasolina utilizado nas motobombas que abastecem os pulverizadores, hipoteticamente, é possível o crédito, desde que seja possível identificar o percentual utilizado.

Como a recorrente não apresentou qual o percentual de combustível foi utilizado nas motobombas, e cabia a ela apresentar esse valor, que foi solicitado pela fiscalização em intimação, não é possível o estorno da glosa.

5. Aquisições de fretes s/compras de bens utilizados como insumos - adubo, fertilizantes, corretivos e sementes.

Parte foi considerada no item Bens utilizados como insumos e parte no item serviços utilizados como insumo, mas como o recurso foi sobre ambos, será aqui tratado dessa maneira, envolvendo os dois grupos.

Menciona no Recurso Voluntário que adquiriu insumos como adubos, fertilizantes, corretivos e sementes sujeitos a alíquota zero das contribuições, sobre os quais não houve aproveitamento de créditos. Porém contratou serviços de transporte dos insumos que foi suportado por ela, e esses fretes foram tributados na etapa anterior, na pessoa jurídica que prestou o serviço. Concorde com a fiscalização que o frete compõe o custo de aquisição da mercadoria, ressaltando que são operações distintas.

A informação fiscal traz que foram informados fretes de aquisições de adubos, fertilizantes e corretivos de solo de origem mineral, como adubos diversos, boro, cloreto de potássio, sulfato de amônia, ureia, e calcário, que não estão sujeitos ao pagamento das contribuições. E que a recorrente informou fretes de aquisições de sementes de soja para plantio não sujeitas ao pagamento das contribuições.

Continua elucidando que os fretes sobre compra para revenda ou referentes à aquisições de insumos, somente podem ser creditados quando o ônus for suportado pelo comprador, compondo o custo de aquisição do bem; e somente é possível quando o bem adquirido der direito ao crédito. Não existindo previsão para apuração de crédito sobre fretes se estes forem considerados isoladamente, como não integrantes do custo da mercadoria adquirida.

E a Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, reduz a 0 (zero) as alíquotas do PIS e COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de uma série de produtos, entre estes: adubos, fertilizantes, defensivos agropecuários, corretivos de solo de origem mineral e sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio.

Concordo com o que foi exposto pela fiscalização. O frete faz parte do custo de aquisição do insumo, e se o insumo não é tributado não é possível o crédito do insumo e por consequência não é possível o crédito do frete, já que o acessório segue o principal, e principal é a aquisição do insumo.

Segundo as diretrizes estabelecidas pelo § 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não existe direito a crédito referente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS.

No caso de fretes para aquisições de sementes, algumas aquisições são de semente de soja para revenda e outras de semente de soja para plantio. Foram glosadas apenas as sementes de soja para plantio. No caso de sementes para semeadura são produtos sujeitos a alíquota zero do PIS e Cofins. E pelos mesmos motivos acima não é possível o crédito do frete na aquisição de sementes para plantio.

Tal matéria já foi enfrentada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo o Acórdão nº. 9303-005.156, julgado na sessão de 17/05/2017, firmado o entendimento de que os dispêndios com transporte de insumos tributados à alíquota zero não ensejam o creditamento das contribuições não-cumulativas, conforme as razões consignadas no voto vencedor do Cons. Andrada Márcio Canuto,:

(...) Conforme já registrado alhures, repita-se, sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS) referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo, salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS), somente em duas situações é possível creditar-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS:

1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;

2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

Se o frete pago pelo adquirente (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) compõe o valor do custo de aquisição do insumo e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do frete se agrega ao custo de aquisição do insumo. Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de aquisição do insumo a alíquota prevista no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). É o que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos:(...)

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por determinação legal contida no Art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). (...)

Tal orientação consta no ajuda do preenchimento da DACON, conforme destacou a auditora fiscal na sua informação fiscal que a seguir se transcreve: “O frete faz parte do custo de aquisição dos bens e produtos adquiridos para revenda ou utilizados como insumos sendo essa a única forma que esses fretes entram na base de cálculo dos créditos, ou seja, como custo de aquisição e não como serviços utilizados como insumos e tal orientação inclusive consta do Ajuda do Dacon – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais.

AJUDA DO DACON – INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 1,65% Linha 06A/01 – Bens para Revenda Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de bens ou mercadorias para revenda. Atenção: 1) ... 2) ...

3) Integram o custo de aquisição dos bens e das mercadorias o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador. Linha 06A/02 – Bens Utilizados como Insumos Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.(..)
3) Integram o custo de aquisição dos insumos o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador”.

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço.

Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compondo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução.(...)

6. Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica – arrendamento de imóveis

A contribuinte possui diversos imóveis onde realiza sua atividade social, com uso de imóveis próprios e imóveis de terceiros, mediante arrendamento. A legislação e doutrina equiparam o arrendamento ao aluguel.

A fiscalização entendeu tratar-se de arrendamento de áreas pertencentes a imóveis rurais, com áreas de terras desmatadas e prontas para o cultivo, um loteamento com construções residenciais e comerciais, benfeitorias como unidades armazenadoras, beneficiadora de algodão e misturadora de adubos, bem como seus equipamentos e infraestrutura:

Conforme consta da descrição acima, as áreas objeto de Arrendamento correspondem a terras desmatadas e prontas a serem cultivadas totalizando 51.590,40 hectares, constando também das áreas arrendadas um loteamento com construções residenciais e comerciais totalizando 120 hectares e uma área de 200 hectares em que existem as seguintes benfeitorias: unidades armazenadoras, uma beneficiadora de algodão e uma misturadora de adubos, bem como seus equipamentos e infraestrutura.

...

Os itens “unidades armazenadoras, uma beneficiadora de algodão e uma misturadora de adubos” (informados na descrição da área arrendada que consta do contrato) se tratam de benfeitorias, fazendo parte, portanto, essas benfeitorias da área arrendada. Sendo, portanto, conforme já anteriormente relatado, o objeto do contrato de arrendamento as áreas de terras com 51.590,40, 120 e 200 hectares, e suas respectivas benfeitorias, conforme corrobora o trecho a seguir do contrato de arrendamento.

A fiscalização, a partir da análise dos contratos apresentados, concluiu não ser possível ampliar a diretriz estabelecida pela legislação para incluir as despesas de arrendamento de áreas rurais e suas benfeitorias entre as hipóteses de apuração de créditos.

A possibilidade de crédito do arrendamento rural já foi objeto de julgamento nessa turma, conforme acórdão nº 3201-007.349, de 20 de outubro de 2020, de minha relatoria:

O assunto não é unanimidade no CARF, tendo resultados favoráveis e contrários as alegações das empresas quanto a possibilidade de creditamento do arrendamento rural, e muitos dos acórdãos não foram proferidos por unanimidade, acórdãos nº 3302-005.844, 3302-006.737, 9303-009.737, 3201-004.207, 3201-004.278, 3401-006.851 e 3402-004.759.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO. Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas e o arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas. (Acórdão: 3403002.318; 25.06.2013)

PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS. PRÉDIO RÚSTICO. POSSIBILIDADE. Cabe a constituição de crédito das contribuições sobre o arrendamento de imóveis rurais/prédios rústicos utilizados nas atividades da empresa, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03. Para tanto, é de se considerar que o termo prédio de que trata tal dispositivo abarca tanto o prédio urbano como o prédio rústico não edificado, vez que a Lei 4.504/64 Estatuto da Terra e a Lei

8.629/93, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada. (Acórdão 9303-007.535)

Por pertinente reproduzo os esclarecimentos contidos no acórdão nº 3401- 006.851, do Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto:

2.1.11.7. Todavia, como antedito, as despesas com instalações, estradas, pontes e cercas, ainda que possam ser relevantes (sentido jurídico), inexistem prova neste sentido e a glosa deve ser mantida.

2.1.12. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA para a Recorrente é equivalente ao aluguel de prédio, e portanto, é possível o crédito desta despesa nos termos do artigo 3º inciso IV da Lei 10.833/03. Isto porque, prédio, segundo a legislação de regência, engloba o terreno sem construção. Ademais, aluguel é o valor pago como contraprestação ao arrendamento agrícola. Ainda que assim não fosse, o arrendamento agrícola, a posse do solo para plantio, é essencial ao processo produtivo da Recorrente.

2.1.12.1. A DRJ aborda o tema arrendamento como uma linha no parágrafo destinado às despesas com aquisição de entressafra, e afasta o direito ao crédito porquanto defende que a etapa agrícola não faz parte do processo produtivo da Recorrente.

2.1.12.2. O conceito de prédio no direito civil é diferente do usual e engloba terreno, ainda que sem construção. No direito civil prédio significa imóvel, rural ou urbano, edificado ou não, assim como gleba de terra, moradia, casa ou edifício. É o que se depreende dos arts. 1251, 1252, do Código Civil Brasileiro e do Estatuto da Terra (art. 4º, inciso): Código Civil

Art. 1.251. Quando, por força natural violenta, uma porção de terra se destacar de um prédio e se juntar a outro, o dono deste adquirirá a propriedade do acréscimo, se indenizar o dono do primeiro ou, sem indenização, se, em um ano, ninguém houver reclamado.

Art. 1.252. O álveo abandonado de corrente pertence aos proprietários ribeirinhos das duas margens, sem que tenham indenização os donos dos terrenos por onde as águas abrirem novo curso, entendendo-se que os prédios marginais se estendem até o meio do álveo.

Estatuto da Terra

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se: I - "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada;

2.1.12.3. Ainda, o inciso IV do artigo 3º da Lei 10.833/03 aparenta utilizar a palavra aluguel não no sentido de tipo contratual, porém no sentido de contraprestação para a alguém. Tanto assim é que a norma fala de "aluguéis de prédios pagos (...) a pessoa jurídica". Na forma muito bem exposta pela Recorrente, o aluguel é uma das formas de contraprestação ao contrato de Arrendamento Rural, nos termos do artigo 3º § 2º do Decreto 59.566/66:

Art 3º Arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei. (...)

§ 2º Chama-se Arrendador o que cede o imóvel rural ou o aluga; e Arrendatário a pessoa ou conjunto familiar, representado pelo seu chefe que o recebe ou toma por aluguel.

2.1.12.4. Por consequência, deve ser concedido o crédito decorrente das despesas com arrendamento rural nos termos do artigo 3º, inciso IV da Lei 10.833/03. Conosco precedentes deste Conselho:

NÃO CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA. CREDITAMENTO. 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. (Acórdão 3201-004.278)

2.1.12.5. Ao lado dos contratos de arrendamento em que a contraprestação é o aluguel, a fiscalização encontrou outros contratos de parceria em que o pagamento é feito por meio de uma participação do Arrendador no valor de venda da cana. Portanto, para estes contratos o raciocínio acima é inaplicável, até porque não se trata de despesa, e sim de lucro, receita de venda partilhada. Logo, deve ser mantida a glosa.

Neste cenário, entendo que o arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas e de coligadas se caracterizam como custos do processo produtivo, devendo ser revertida a glosa.

A Solução de Consulta Cosit nº 331, de 21/06/2017 reconheceu o direito ao crédito no arrendamento rural:

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.

A fiscalização apurou que as áreas objeto de Arrendamento correspondem a terras desmatadas e prontas a serem cultivadas totalizando 51.590,40 hectares, um loteamento com construções residenciais e comerciais totalizando 120 hectares e uma área de 200 hectares em

que existem as seguintes benfeitorias: unidades armazenadoras, uma beneficiadora de algodão e uma misturadora de adubos, bem como seus equipamentos e infraestrutura.

Neste cenário, entendo que o arrendamento de imóveis rurais se caracterizam como custos do processo produtivo, devendo ser revertida a glosa. No entanto não se incluem nesse escopo a parte do arrendamento composta por loteamento de construções residenciais e comerciais e área de benfeitorias, que não são essenciais e relevantes para o processo produtivo.

Assim revento a glosa das terras desmatadas e prontas a serem cultivadas totalizando 51.590,40 hectares.

7. Créditos sobre encargos de depreciação. Veículos, radiocomunicação, prédios e benfeitorias

A recorrente entende que os veículos, radiocomunicação, prédios e benfeitorias, tem direito sobre o valor da depreciação, já que são essenciais para o desempenho de suas atividades.

Os veículos, ônibus, motocicletas, automóveis e caminhões, são utilizados no transporte de pessoas e insumos nas áreas de produção, e devido a grande extensão territorial dos imóveis rurais são necessários para o deslocamento.

A radiocomunicação é utilizada na área agrícola devido à grande extensão territorial, e no georeferenciamento, permitindo maior eficiência da produção. Os prédios e benfeitorias são locais para alojamento dos funcionários do processo produtivo.

A fiscalização agrupou os itens a partir das informações prestadas pelo contribuinte. Foram glosados os grupos veículos, radiocomunicação, e móveis e utensílios, e parte do grupo prédios e benfeitorias, por não atenderem os critérios da legislação e não estarem vinculados ao processo produtivo da empresa.

A radiocomunicação é composta de receptor GPX, rádio de comunicação portátil, transceptor, etc. Os veículos são ônibus, motocicletas, caminhões e automóveis, que são utilizados para transporte de pessoas, e os caminhões são utilizados para transporte de insumos agrícolas. Parte dos prédios e benfeitorias são residências e alojamentos, e também abrigo de máquinas, base para silo metálico, lavador de automóveis, etc.

A empresa foi intimada a apresentar notas fiscais por amostragem, onde se verificou que adquiriu bens que pertenciam ao ativo imobilizado das empresas vendedoras, e se tratando de bens usados, não são sujeitos ao pagamento do PIS e Cofins.

Como os veículos são ônibus, motocicletas, e automóveis, que são utilizados para transporte de pessoas, não é possível o crédito, já que não cumprem os requisitos de essencialidade e relevância para o processo produtivo.

No caso dos caminhões, é diferente, e possível o crédito considerando que são utilizados para transporte de insumos agrícolas.

A partir dos esclarecimentos efetuados tem-se que parte dos prédios e benfeitorias são residências e alojamentos, que não é possível o crédito, já que não são essenciais ou relevantes para o processo produtivo.

A radiocomunicação é composta de receptor GPX, rádio de comunicação portátil, transceptor, etc.

Com relação aos encargos de depreciação dos bens dos grupos de radiocomunicação, entendo que não há, nos autos, elementos de prova que possam elucidar, de forma suficiente e necessária, sua participação efetiva no processo produtivo. Nesse ponto, observe-se que, apesar das conclusões da decisão de primeira instância, em seu recurso voluntário, o sujeito passivo se limitou a repetir as alegações trazidas em manifestação de inconformidade, eximindo-se de apresentar contestação específica e de instruir o processo com elementos de prova que pudessem demonstrar a natureza dos bens vinculados aos grupos de radiocomunicação.

8. Equivocado estorno de créditos, momento de verificação do crédito, revisão de ofício e procedimentos para o ressarcimento conforme definido pela legislação

Conforme a orientação da DRF-CBA e para evitar imposição de penalidades, a recorrente efetuou o estorno de parte dos créditos. No momento da manifestação de inconformidade solicitou a revisão de ofício dos procedimentos adotados, para reverter o estorno dos créditos equivocadamente efetuados, acrescentando estes créditos ao saldo a ser ressarcido.

O acórdão recorrido entendeu que não poderia proceder a revisão de ofício da matéria, por falta de competência para efetuar a revisão de ofício.

A intenção da recorrente não era que o julgador efetuasse a revisão de ofício, mas sim que ao julgar o mérito, o julgador determinasse o retorno do processo para a delegacia de origem para a DRJ proceder conforme lhe compete.

Cabe também afastar o argumento que a revisão de ofício seria inviável em virtude do estorno do crédito ter sido efetuado pela contribuinte na DACON, sendo dever da administração tributária verificar se os valores declarados estão corretos e havendo divergências apontar e quantificar as diferenças existentes, sendo elas menores ou maiores que o valor declarado. E após o despacho decisório estaria impedida de retificar o pedido de ressarcimento.

8.1. Estorno de créditos proporcionalmente as aquisições de mercadorias com fim específico de exportação

No período analisado efetuou aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação, posteriormente efetuando a exportação, expedindo a seus fornecedores os memorandos de exportação.

Sobre essas aquisições a contribuinte não realizou créditos de PIS e Cofins, segundo orientou a DRF que não poderia efetuar a realização desses créditos e que demais créditos sobre outras aquisições deveriam ser estornados proporcionalmente.

A empresa efetuou o estorno de créditos apurados na proporção destas aquisições, mais especificamente créditos sobre despesas de armazenagem e fretes sobre vendas, a partir das orientações da DRF, entretanto entende ter direito a tais despesas e fretes, por ela suportados.

Ao contrário do afirmado pela recorrente todo o procedimento foi revisto pela fiscalização, conforme consta no início do relatório fiscal. No item 5 do relatório consta que para apurar a exatidão das informações prestadas, o contribuinte foi intimado a apresentar documentação comprobatória de seu direito creditório. No item 11 informa que foram utilizadas as informações contábeis referentes ao período em análise. No item 13 consta que a análise dos diversos itens geradores de crédito partiu do que foi indicado pelo contribuinte nos DACONs.

A partir do item 452 foram analisados especificamente as mercadorias recebidas com fim de exportação. E esclarecido que a Legislação referente à matéria determina que no caso de Exportação de Mercadorias recebidas com Fim Específico de Exportação a empresa que efetua a operação de Exportação não tem o direito de apurar créditos referentes a essa operação.

No item 455 está que o contribuinte informou que os créditos a serem estornados referem-se a despesas de armazenagem e fretes na operação de venda. E no item 456 consta que, nos Demonstrativos de Créditos, para o cálculo do valor a ser estornado o contribuinte multiplicou o percentual das Exportações referentes à Mercadorias recebidas com Fim Específico de Exportação por apenas parte do valor referente às Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda. E que uma vez que ele adotou o critério de rateio para indicar o percentual de suas Exportações que corresponde à Mercadorias recebidas com Fim Específico de Exportação, o correto é a multiplicação do percentual por ele informado pelo total do valor apurado referente às Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda.

E continua nos itens seguintes esclarecendo que por isso foi adotado critério para cálculo do valor a ser estornado da base de cálculo dos créditos aceitos, apurando o valor correspondente as despesas de armazenagem e fretes na operação de venda relacionadas às exportações totais do contribuinte.

Sendo assim, a revisão de ofício pleiteada foi efetuada no momento da apuração fiscal, que apurou todo o valor incorrido com despesas de armazenagem e fretes na operação de venda. A fiscalização ao efetuar o rateio proporcional, entendeu que não caberia o crédito das despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, quando as vendas estivessem relacionadas a mercadorias adquiridas com fins específicos de exportação.

Independente da argumentação efetuada de maneira tortuosa pela recorrente, estamos diante da possibilidade ou não de apropriação de créditos de dispêndios vinculados às receitas de exportação de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação.

Entendo não ser possível o crédito nesses casos. E adoto o decidido no acórdão nº 3201-007.511, de 18 de novembro de 2020, que participei do julgamento:

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE DISPÊNDIOS VINCULADOS A RECEITAS DE EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO. Os dispêndios vinculados às receitas de exportação de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação não geram direito ao crédito da contribuição, por vedação do artigo 6º, §4º, da Lei 10.833/2003.

O tema já foi julgado na CSRF acórdão nº 9303-009.670, em 16/10/2019, no mesmo sentido aqui adotado:

DESPESAS DE FRETES. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora, assim como sobre os respectivos fretes e demais despesas não vinculadas às exportações de produtos próprios.

8.2. Estorno de créditos proporcionalmente as vendas com suspensão de Pis e COFINS

Da mesma forma que no item anterior a recorrente informa que acompanhou a orientação da RFB de não ser possível a manutenção de créditos relativamente a vendas com suspensão do PIS e Cofins, e efetuou o estorno dos créditos.

Cita em seu favor o art. 9º da Lei nº 10.925/04, a Medida Provisória nº 206/2004, art. 16, convertida na Lei nº 11.033/2004, a Lei nº 11.116/2005, art. 16, Solução de Consulta SRRF04 nº 77, 27/09/2005. A IN RFB nº 660/2006, art. 3º, contrariando entendimento anterior, inovou, impedindo o aproveitamento de créditos e determinando o estorno.

Apesar de haver previsão no sentido da manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às operações de venda com suspensão (art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004), a legislação aplicável ao setor agroindustrial, nos termos do art. 8º, § 4º, II, da Lei nº 10.925/2004, veda o aproveitamento desse crédito pelo fornecedor pessoa jurídica para minimizar os efeitos do desequilíbrio entre estes e os fornecedores pessoas físicas, que não tem direito ao crédito.

Diversamente do que entende a recorrente, a vedação ao aproveitamento de créditos não foi alterada com o advento do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, pois esta última norma possui escopo distinto daquele regulado pelo inciso II do § 4º do art. 8º e do § 4º do art. 15, ambos da Lei nº 10.925/2004.

Nesse ponto, há que se lembrar, que o referido artigo 17 tem como objetivo resguardar a manutenção de créditos de PIS/COFINS, ainda que relacionados a operações de vendas desoneradas. Nessa esteira, a mencionada norma se volta a assegurar a manutenção de créditos que já seriam aproveitados na dedução do valor da contribuição devida nas operações de vendas tributadas.

Assim, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 não traz uma regra geral aplicável a todas as vedações de creditamento de PIS/COFINS anteriores. Ao contrário do que entende a recorrente, a referida norma apenas assegura que a exoneração de PIS/COFINS nas operações de venda não impossibilite o aproveitamento de créditos nas aquisições de produtos que seriam já passíveis de creditamento se aplicados em vendas oneradas pelas referidas contribuições.

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004 se volta, portanto, ao afastamento de impedimentos ao creditamento de PIS/COFINS que estejam relacionados às operações de vendas, afirmando a possibilidade de manutenção de créditos nas compras, ainda que as vendas sejam desoneradas.

Desse modo, a norma do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 em nada alterou a vedação expressa de reconhecimento de créditos no caso em tela, não existindo qualquer conflito entre referida norma e aquelas que vedam o aproveitamento de créditos nas vendas com suspensão de produtos animais e vegetais listados no art. 8º da Lei nº 10.925/2004: o referido art. 17 se aplica, exclusivamente, aos casos de manutenção de créditos, sem adentrar no regramento próprio das hipóteses de expressa vedação ao creditamento – como é o caso do inciso II do § 4º do art. 8º da Lei 10.925/2004.

Deve, portanto, manter-se hígida a decisão neste ponto.

8.3. Aproveitamento de ofício dos créditos para dedução de débitos de Pis e COFINS – reunião dos processos

Requer que sejam reunidos todos os processos originários da execução do MPF para que sejam decididos simultaneamente, conforme preceitua o art. 18 da Lei nº 10.833/2003, assegurando que a ordem do aproveitamento dos créditos para abatimento/dedução de débitos apurados, se de primeiramente com saldo de créditos vinculados ao mercado interno e com créditos que não forma objeto de pedido de ressarcimento, observando a ordem cronológica pela antiguidade de sua apuração.

O pleito da recorrente foi atendido, na medida que os processos foram reunidos em lote de repetitivos e constam da mesma pauta de julgamento.

Quanto a assegurar a ordem do aproveitamento dos créditos, da leitura do relatório fiscal, principalmente itens 173 e 174, depreende-se que a autoridade fiscal, no aproveitamento de ofício dos créditos apurados, seguiu a sistemática prevista na legislação tributária, não havendo qualquer reparo a ser feito no procedimento fiscal, razão pela qual deve ser afastado o pleito da recorrente.

9. Previsão legal para a incidência da Selic. Créditos escriturais, créditos efetivos pagos em atraso ao contribuinte, e créditos não aproveitados em época oportuna por óbice do fisco.

Por fim solicita que os créditos ressarcidos sejam corrigidos pela taxa Selic, a partir do fato gerador, no presente caso, a partir de cada período de apuração.

No caso de ressarcimento de créditos da não-cumulatividade, a devolução das quantias decorre única e exclusivamente da operacionalização do princípio da não-cumulatividade do imposto a que se refere o inciso II do § 3º, do artigo 153 da Constituição Federal e o art. 49 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Esse princípio confere ao contribuinte o direito de crédito do imposto relativo a produtos entrados em seu estabelecimento, para ser compensado com o que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período de apuração.

Não há pagamento indevido, na forma em que prescrito no art. 165 do CTN. Existe determinação expressa no artigo 13, da Lei nº 10.833/2003, ao assim determinar: “O

aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.”. Ressalte-se que o inciso VI do art. 15 da referida lei estende essa determinação ao PIS/Pasep não cumulativo.

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004 é taxativa ao dizer, no § 5º do artigo 51, que: “Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos”.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CSRF/CARF) já consolidou o entendimento sobre a matéria, expresso, dentre outros, pelo Acórdão no 9303-001.723, cuja ementa, transcreve-se a seguir:

“RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DE PIS e COFINS NÃO CUMULATIVOS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. Ressarcimento de crédito tem natureza jurídica distinta da de restituição de indébito, e, por conseguinte, a ele não se aplica a atualização monetária taxa Selic autorizada legalmente, apenas para as hipóteses de constituição de crédito ou repetição de indébito.”.

E por fim, é de aplicação obrigatória no âmbito dos julgados do CARF, conforme dispõe seu Regimento Interno, RICARF, as súmulas:

Súmula CARF nº 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Assim, não procede o pleito de atualização monetária do direito de crédito.

Conclusão

Pelo exposto conheço do recurso voluntário e no mérito dou parcial provimento para reverter a glosa de:

1. as partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas na Assistência Técnica, Implementos agrícolas, Máquinas e Equipamentos, Mecânica, Serviços de Manutenção, e veículos pesados ;
2. as partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas nas aeronaves, desde que, as aeronaves seja utilizadas na produção agrícola, como por exemplo a aplicação de defensivos agrícolas;
3. Importante ressaltar que o crédito só poderá ser concedido se as partes e peças não implicar o aumento de vida útil superior a um ano, caso em que deverá ser depreciada juntamente com o bem;
4. os serviços de manutenção em máquinas, equipamentos e veículos pesados (tratores, colheitadeiras, filtragem de óleo das parrudas, trato) ;

5. arrendamento de terras desmatadas e prontas a serem cultivadas totalizando 51.590,40 hectares;
6. depreciação dos caminhões utilizados para transporte de insumos agrícolas.

Resultado Julgamento

Durante o julgamento restou consignado que, foi dado provimento por unanimidade:

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso para reverter a glosa, desde que atendidos os requisitos legais pertinentes à matéria, nos seguintes termos: I. Por unanimidade de votos, em relação a (i) partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas na Assistência Técnica, Implementos agrícolas, Máquinas e Equipamentos, Mecânica, Serviços de Manutenção, e veículos pesados; (ii) partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas nas aeronaves, desde que, as aeronaves seja utilizadas na produção agrícola, como por exemplo a aplicação de defensivos agrícolas; (iii) serviços de manutenção em máquinas, equipamentos e veículos pesados (trator, colheitadeira, filtragem de óleo das parrudas, trato); (iv) combustíveis e lubrificantes utilizados em pulverizadores e motobombas; (v) arrendamento de terras desmatadas e prontas a serem cultivadas totalizando 51.590,40 hectares; e (vi) depreciação dos caminhões utilizados para transporte de insumos agrícolas.

Restei vencida nos seguintes itens, para os quais foi designado o conselheiro Márcio Robson Costa para redigir o voto vencedor:

II. Por maioria de votos, em relação a 1. partes e peças de reposição, de serviços de manutenção e de assistência técnica utilizados em (a) veículos utilitários, exceto aqueles destinados ao apoio administrativo, e (b) armazéns; 2. Combustíveis e lubrificantes destinados a equipamentos e veículos utilizados como apoio e suporte às fases de produção (incluindo a agrícola), exceto os de apoio administrativo; 3. Fretes tributados sobre as aquisições de insumos não tributados (sujeitos à alíquota zero) ; 4. Arrendamento de imóveis, exceto os destinados ao uso habitacional e comercial; 5. Encargos com depreciação de imóveis destinados a residência e alojamento, de veículos (exceto os destinados ao apoio administrativo), aparelhos de radiocomunicação. que negou provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes

Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

Tendo sido designado pelo Presidente para redigir o voto vencedor, exponho na sequência o entendimento que prevaleceu no julgamento do Recurso Voluntário, no que diz respeito às glosas de créditos: por não se enquadrarem no conceito de insumos; frete que somente seria possível quando o insumo transportado também gerasse direito a crédito; relativosa despesa com arrendamento de áreas rurais, por falta de previsão legal; aos encargos de

depreciação de bens classificados nos grupos “veículos”, “radiocomunicação”, “residência e alojamento”, trazendo a cronologia dos fatos relevantes para o deslinde da decisão.

Vê-se que o cerne da lide envolve a matéria que se consubstancia nas razões que motivou o recurso voluntário, e que gira em torno do direito ao crédito do PIS e da COFINS relativamente aos gastos com estes custos e despesas relacionados acima, conforme dispõe a sistemática da não-cumulatividade para as contribuições, bem como art. 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como os demais incisos e parágrafos deste artigo.

De pronto, oportuno destacar que a relatora fez consignar em seu voto todo o arcabouço normativo e jurisprudenciais acerca da tomada de crédito vigente na sistemática da não-cumulatividade, em contraponto ao que fora adotado pela a fiscalização, quanto no acórdão recorrido, que utilizaram o conceito de insumos já afastado pelo STJ (REsp nº 1.221.170/P), estabelecido pelas INs SRF nº 247/02 e 404/2004.

A Recorrente tem como atividade principal o plantio e cultivo de produtos agropecuários. A controvérsia gravita no fato se estes custos e despesas são passíveis de crédito realizado pelo contribuinte, assim se deveria ser mantido ou não a glosa.

No acórdão recorrido a controvérsia restou assim explicitada:

DRJ: Acórdão n.º 04-38.324

A controvérsia que envolve este ponto consiste no alcance do conceito de insumos. A requerente sustenta a tese de que, no âmbito do PIS não cumulativo, o conceito de insumo é amplo, compreendendo todos os gastos e despesas necessários à obtenção da receita. A autoridade administrativa, ao contrário, se inclina por entendimento mais restrito, pelo qual insumo compreenderia apenas a matéria prima, o produto intermediário e o material de embalagem, bens que efetivamente compõem ou se agregam ao produto final. Também se considera insumo a coisa que, mesmo não se agregando ao produto final, sofra alterações, como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, decorrentes da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Nesse sentido com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, discordo da sua conclusão em negar provimento ao recurso voluntário no que tange as matérias que restou vencida e que por maioria do colegiado se reverteu as glosas, como de praxe desde que atendidos os requisitos legais pertinentes à matéria.

Nesse sentido passo a discorrer sobre elas:

1. partes e peças de reposição, de serviços de manutenção e de assistência técnica utilizados em (a) veículos utilitários, exceto aqueles destinados ao apoio administrativo, e (b) armazéns.

Consta na Informação Fiscal Seort DRE-Cuiabá nº 356/12

36. Nas planilhas apresentadas, o contribuinte informa a aquisição de diversos tipos de **Peças e Partes de Reposição e/ou Serviços de Manutenção**, sendo que no campo “Nome da Conta” essas aquisições de itens foram classificadas com as seguintes denominações: Aeronaves, **Armazéns**, **Assistência Técnica**, Implementos, Máquinas e Equipamentos, Mecânica, Serviços de Manutenção, **Utilitários**, Veículos Pesados (fls. 5528 a 5550). Todas essas aquisições de Peças e Partes de Reposição e/ou Serviços de

Manutenção serão consideradas a partir de agora com a denominação genérica de Peças/Manutenção.

37. A título informativo cabe destacar que as aquisições de “**Serviços de Manutenção**” e “**Assistência Técnica**” que o contribuinte classificou como “Bens Utilizados como Insumos” serão consideradas respeitando a classificação adotada pelo contribuinte, ou seja, serão analisadas dentro do item “Bens Utilizados como Insumos” mesmo se tratando, na verdade, de aquisições de Serviços utilizados como Insumos. Essa medida foi adotada para facilitar a análise do pleito do contribuinte, evitando-se assim reclassificações que iriam tornar desnecessariamente mais complexa a análise a ser efetuada.

38. Conforme as diretrizes estabelecidas pela Legislação já anteriormente referida, as aquisições de bens efetuadas pelo contribuinte referentes a **Peças/Manutenção de máquinas, equipamentos e veículos** não atendem ao critério para caracterização como Insumos, uma vez que não trata de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem (bens esses que efetivamente compõem ou se agregam ao bem final produzido ou fabricado), também não se enquadrando na hipótese de serem bens que sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

39. E os itens “**Serviços de Manutenção**” e “**Assistência Técnica**” informados pelo contribuinte também não se enquadram nas hipóteses de crédito pois não se trata de serviços efetivamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Como a própria classificação adotada pelo contribuinte indica se tratam de serviços realizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo de produção e não nos produtos produzidos pelo contribuinte.

40. Pelo exposto acima, os valores referentes ao grupo Peças/Manutenção (5528 a 5550) serão objeto de glosa.

Entendeu que a ausência de qualquer parte e peça de reposição, de serviços de manutenção e de assistência técnica dos armazéns, inclusive nos veículos utilitários (exceto aqueles destinados ao apoio administrativo), resultaria não só na parada destes utilitários, usados na área agrícola, como também afetaria negativamente o processo produtivo e/ou qualidade e, a própria atividade econômica da Contribuinte.

Desta forma apoiando-se no conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância, reverte-se as glosas.

2. Combustíveis e lubrificantes destinados a equipamentos e veículos utilizados como apoio e suporte às fases de produção (incluindo a agrícola), exceto os de apoio administrativo.

Em relação a este item, penso que não careceria de maiores digressões, pois a reboque do que foi concluído no item anterior é coerente invocar o disposto no Inciso II do Art. 3º da Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a considerar o conceito contemporâneo de insumo:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **inclusive combustíveis e lubrificantes**, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Contudo mister se faz esclarecer o queconstou na Informação Fiscal Seort DRF-Cuiabá nº 356/12 a respeito destas rubricas:

69. Segundo as informações prestadas os combustíveis e lubrificantes são utilizados pelo contribuinte nas máquinas agrícolas e demais equipamentos que participam de seu processo produtivo, gerando, portanto, direito a crédito. Entretanto, a descrição apresentada para as atividades realizadas que se utilizam dos combustíveis “Álcool” e “Gasolina Comum” é diferente, cabendo as considerações abaixo.

70. O contribuinte declara que utiliza o combustível “Álcool” na seguinte atividade: “Utilizado nos veículos leves e utilitários que vão dar apoio às culturas de algodão, milho e soja”, já o combustível “Gasolina Comum” é gasto na atividade de: “Utilizado nos equipamentos (**motos e quadriciclo**) utilizado no monitoramento e agricultura de precisão das culturas soja, milho e algodão e nas motobombas que abastecem os pulverizadores das mesmas culturas”.

71. As atividades de: apoio às culturas de algodão, milho e soja; e de monitoramento e agricultura de precisão das culturas soja, milho e algodão (**efetuado por motos e quadriciclo**), se tratam de atividades de suporte e apoio à produção de algodão, milho e soja, não sendo possível considerar essas atividades como de produção propriamente dita, hipótese em que existiria a direito a crédito.

72. Além da atividade de monitoramento já considerada, ocorre que em relação ao combustível “Gasolina Comum” o contribuinte informa que também o utiliza em **motobombasque abastecem pulverizadores das culturas de soja, milho e algodão**, atividade que geraria direito a crédito. Entretanto, contrariando disposição expressa do modelo de planilha que deveria ser apresentado (fl. 3863), o contribuinte não informou qual o percentual do combustível “Gasolina Comum” é consumida em cada atividade.

73. Não sendo possível, assim, se determinar o valor correspondente às aquisições referentes a atividade que permite a apuração de créditos. Devido a isso, o valor total das aquisições do combustível “Gasolina Comum” será considerado consumido em atividades que não geram direito a crédito.

No tocante ao álcool e gasolina utilizado nas **motobombas que abastecem os pulverizadores**, a relatora aventa hipoteticamente, a possibilidade da tomada do crédito, porém assim como o fez a fiscalização, com a condicionante de que seja possível identificar o percentual utilizado.

Tal condicionante foi afastada pela maioria dos conselheiros desta egrégia turma, que entenderem que tal percentual não seria relevante, certo que todas as motobombas são de uso exclusivo para produção propriamente dita.

Por fim em relação ao álcool e gasolina, utilizados em atividades de apoio à produção, com uso de **motos e quadriciclos**, reverte-se as glosas, exceto o apoio a áreas administrativas

Antes de prosseguir para os próximos itens que foram revertidos em sessão de julgamento, é imperioso reforçar que os critérios e conceitos que embasaram a **Informação Fiscal Seort DRF-Cuiabá nº 356/12**, foram aqueles regidos pelas INsn. 247/02 e n. 404/04, conforme legislação do IPI - Incorporação, direta ou indireta (desgaste ou consumo), ao produto final e não, repito, ao conceito contemporâneo de insumo, onde a essencialidade

(imprescindibilidade) e relevância (importância), se ancoram para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

3. Fretes tributados sobre as aquisições de insumos não tributados.

No acórdão a quon.º 04-38.324, contou:

Com fulcro na informação do Seort, foram glosados os créditos apurados sobre despesas com **fretes relativos a transporte de insumos não sujeitos à tributação pelo PIS**, conforme dispõe o §2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Entendeu a autoridade administrativa que o crédito de PIS relativo a **frete somente seria possível quando o insumo transportado também gerasse direito a crédito**, e desde que o pagamento do frete coubesse ao comprador. Portanto, uma vez que os produtos adquiridos (*adubos, fertilizantes, corretivos de solo de origem mineral e sementes destinadas à semeadura e plantio*) **não ensejam pagamento de PIS, em face da aplicação da alíquota zero, as despesas de frete relativas ao transporte de tais produtos não gerariam direito a crédito.**

Não por acaso o § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 exclui, de modo expresso, a tomada de créditos de PIS e COFINS quando não há tributação na operação de entrada, e não quando a operação de saída é desonerada, in verbis:

“Art. 3º, (...) § 2º **Não dará direito a crédito o valor:**

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos** ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865/04)”. (Grifos adotados)

Logo, apenas quando, na operação de entrada, os bens ou serviços não estiverem sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de alíquota zero ou isenção, na etapa anterior, ter-se-á a vedação de tomada de crédito nas vendas de bens (saída).

Entretanto, no que se refere a compra de insumos sujeitos à alíquota zero, considera-se que há "essencialidade" do serviço de frete utilizado na aquisição de insumo em face da própria essencialidade do insumo transportado. A subtração do serviço de frete de aquisição do insumo privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo, daí a essencialidade de tal serviço, independentemente do efetivo direito de creditamento sobre o insumo transportado. O que importa é que o bem transportado seja essencial ao processo produtivo de interesse, do que decorre a essencialidade da sua remoção até o estabelecimento onde ocorrerá o processo produtivo.

Em se tratando de serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento tomado sobre o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º, e no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, cfe. inc. IX.

Dessa forma deve ser revertida a glosa, para reconhecer o crédito sobre os dispêndios realizados com fretes nas aquisições de insumos com alíquota zero, desde que pagos a pessoa jurídica tributados pelas contribuições.

4. Arrendamento de imóveis, exceto os destinados ao uso habitacional e comercial.

Sobre esse tema a recorrente em síntese dispõe:

Literalmente, a palavra arrendamento significa "Contrato ou aluguel pelo qual alguém cede a outrem, por certo tempo e preço, o uso e gozo de coisa não fungível", segundo a definição contida no Mini Dicionário Aurélio.

O contrato de arrendamento rural é, portanto, aquele pelo qual o proprietário (arrendante) cede ao arrendatário, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de seu imóvel rural (no todo ou em parte, com ou sem benfeitorias e outros bens), para que o arrendatário exerça atividade extrativa, agropecuária, agroindustrial ou mista, mediante retribuição certa ou aluguel.

Seu traço característico é a contraprestação paga pelo arrendatário ao proprietário, na forma de aluguel, o que derroga o fundamento do Auditor Fiscal que arrendamento não é aluguel.

Todavia, para que se evidencie que o crédito de despesas de arrendamento não deve ser glosado, é imperiosa a interpretação sistêmica do conceito editado pelo Regulamento do Estatuto da Terra acima transcrito, com as Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Analizando a legislação de forma sistêmica, é fácil inferir que não há qualquer restrição quanto à possibilidade de despesas com arrendamento de terras gerarem créditos de PIS/Cofins não-cumulativos, mesmo porque sem a terra é impossível o desenvolvimento das atividades da Contribuinte.

Inferre-se, também, que o legislador não restringiu o alcance da norma apenas para "prédios urbanos". Pelo contrário, ao determinar que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação à aluguéis de "prédios", assim o fez para que a expressão compreendesse tanto "prédios urbanos" quanto "prédios rústicos".

Assim, para comprovar o alcance da norma contida no art. 30, IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que alberga, também, o arrendamento rural, importa verificar os diversos conceitos que envolvem a palavra "prédios" inserta no aludido inciso IV.

A Lei nº. 4.504/64, que dispõe sobre o Estatuto da Terra, define imóvel rural como sendo "o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada".

"Prédio rústico", por sua vez, é aquele que se destina, pelas suas características, à lavoura, ou à exploração agrícola, pecuária, extrativa ou mista, esteja ou não situado em zona rural.

Portanto, da conjugação dos conceitos acima, de arrendamento rural e de prédio, pode-se extrair a conclusão de que o arrendamento, por ser equivalente a aluguel por definição legal (art. 3º do Regulamento do Estatuto da Terra), também está compreendido no inciso IV, do art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, gerando o direito ao aproveitamento de crédito destas despesas, mesmo porque a definição de

"prédio" também abrange o conceito de "prédio rústico", uma vez que a lei não criou qualquer disposição em sentido contrário limitando o direito da Contribuinte.

Logo, ao contrário do que sustenta o nobre Auditor Fiscal, a concessão de tais créditos não amplia a diretriz estabelecida pela Legislação para incluir as despesas de arrendamento de áreas de imóveis rurais e suas benfeitorias entre as hipóteses de apuração de créditos, visto que a própria legislação, em sua interpretação mais literal, contempla a possibilidade de aproveitamento dos créditos oriundos de despesas de arrendamento, utilizadas nas atividades da Empresa.

Assim, requer a contribuinte a manutenção dos créditos de PIS e Cofins sobre a totalidade dos arrendamentos rurais pagos a pessoas jurídicas.

Neste tópico, após ter discorrido sobre a possibilidade de crédito do arrendamento rural, assim restou proferido o voto da ilustre relatora:

A fiscalização apurou que as áreas objeto de Arrendamento correspondem a terras desmatadas e prontas a serem cultivadas totalizando 51.590,40 hectares, um loteamento com construções residenciais e comerciais totalizando 120 hectares e uma área de 200 hectares em que existem as seguintes benfeitorias: unidades armazenadoras, uma beneficiadora de algodão e uma misturadora de adubos, bem como seus equipamentos e infraestrutura.

Neste cenário, entendo que o arrendamento de imóveis rurais se caracterizam como custos do processo produtivo, devendo ser revertida a glosa. No entanto não se incluem nesse escopo a parte do arrendamento composta por loteamento de construções residenciais e comerciais e área de benfeitorias, que não são essenciais e relevantes para o processo produtivo.

Assim revento a glosa das terras desmatadas e prontas a serem cultivadas totalizando 51.590,40 hectares.

Todavia, o Inciso IV do Art. 3 das Leis que regem o PIS e a COFINS, não restringe a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, neste inciso o legislador manifesta, serem utilizados nas “as atividades da empresa”:

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

Tem razão a recorrente quando diz que é imperiosa a interpretação sistêmica do conceito editado pelo Regulamento do Estatuto da Terra (Lei Nº 4.504/64), com as Leis 10.637/02 e 10.833/03. Nesse sentido destaco o inciso VI do Art. 4º deste regulamento:

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

I - "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada;

II - "Propriedade Familiar", o imóvel rural que, direta e pessoalmente explorado pelo agricultor e sua família, lhes absorva toda a força de trabalho, garantindo-lhes a subsistência e o progresso social e econômico, com área máxima fixada para cada região e tipo de exploração, e eventualmente trabalho com a ajuda de terceiros;

III - "Módulo Rural", a área fixada nos termos do inciso anterior;

IV - "Minifúndio", o imóvel rural de área e possibilidades inferiores às da propriedade familiar;

V - "Latifúndio", o imóvel rural que:

a) exceda a dimensão máxima fixada na forma do artigo 46, § 1º, alínea b, desta Lei, tendo-se em vista as condições ecológicas, sistemas agrícolas regionais e o fim a que se destine;

b) não excedendo o limite referido na alínea anterior, e tendo área igual ou superior à dimensão do módulo de propriedade rural, seja mantido inexplorado em relação às possibilidades físicas, econômicas e sociais do meio, com fins especulativos, ou seja deficiente ou inadequadamente explorado, de modo a vedar-lhe a inclusão no conceito de empresa rural;

VI - "Empresa Rural" é o empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explore econômica e racionalmente imóvel rural, dentro de condição de rendimento econômico ...Vetado... da região em que se situe e que explore área mínima agricultável do imóvel segundo padrões fixados, pública e previamente, pelo Poder Executivo. Para esse fim, equiparam-se às áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as **áreas ocupadas com benfeitorias**;

Diante todo o exposto a divergência foi aberta pelo Conselheiro Leonardo Andrade e foi acompanhada pela maioria do colegiado que reverteu a glosa em maior extensão, concedendo o arrendamento da área de 200 hectares em que existem as seguintes benfeitorias: “unidades armazenadoras, uma beneficiadora de algodão e uma misturadora de adubos, bem como seus equipamentos e infraestrutura” (informados na descrição da área arrendada que consta do contrato), fazendo parte, portanto, essas benfeitorias da área arrendada.

5. Encargos com depreciação de imóveis destinados a residência e alojamento, de veículos (exceto os destinados ao apoio administrativo), aparelhos de radiocomunicação.

Em relação a estes bens que foram submetidos a depreciação, dispôs a relatora:

Residência e alojamento

Parte dos prédios e benfeitorias são residências e alojamentos, e também abrigo de máquinas, base para silo metálico, lavador de automóveis, etc.

A partir dos esclarecimentos efetuados tem-se que parte dos prédios e benfeitorias são residências e alojamentos, que não é possível o crédito, **já que não são essenciais ou relevantes para o processo produtivo.**

Por sua vez trata a recorrente:

PRÉDIOS E BENFEITORIAS

Neste grupo o auditor fiscal entendeu que os itens **Residências e Alojamentos** não teriam sido utilizados na produção, porém, estes itens se tratam de locais para alojamento dos funcionários responsáveis ao processo produtivo, portanto se tratam de itens imobilizados e essenciais ao desempenho das atividades da contribuinte.

Dispõe Informação Fiscal Seort DRF-Cuiabá nº 356/12:

391. Os itens do grupo “MÓVEIS E UTENSÍLIOS”, por não estarem vinculados ao processo produtivo, foram objeto de glosa.

Com toda vênia a ilustre relatora, o Inciso VII das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, em conjunto com o Inciso III do § 1º, art. 3º, não se reserva a literal atividade produtiva, mas sim as atividades da empresa. No entanto adentrando no que estas Residências e Alojamentos se propõem, não restaram dúvidas para que a relatora restasse vencida, e por maioria o colegiado reverteu a glosa.

Veículos**Dispõe Informação Fiscal Seort DRF-Cuiabá nº 356/12:**

392. Os itens do grupo “VEÍCULOS”, composto de ônibus, motocicletas, automóveis, caminhões, por serem utilizados para a transporte de pessoas e insumos, foram considerados itens que não geram direito a crédito por não atenderem o requisito previsto em lei de serem utilizados na produção de bens destinados à venda. Corroborando esse entendimento de que os itens do grupo “VEÍCULOS” são utilizados para o transporte de pessoas e insumos, o contribuinte informa (fl. 5570) que utiliza veículo do tipo “caminhão” para o transporte de insumos agrícolas para a lavoura.

393. Cabe destacar novamente o comando estabelecido pela Lei nº 10.833/2003 que estabelece o direito a crédito referente à máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda; não podendo a autoridade administrativa ampliar esse direito a crédito para outras hipóteses não previstas em lei; na situação específica em análise, suposto direito a crédito que se refere a veículos utilizados no transporte de pessoas e insumos.

Por sua vez trata a recorrente:

VEÍCULOS

Os itens classificados neste grupo (ônibus, motocicletas, automóveis e caminhões) se tratam de veículos utilizados no transporte de pessoas e insumos para as áreas de produção das fazendas, sendo que devido a grande extensão territorial dos imóveis rurais, estes veículos são extremamente necessários para possibilitar o deslocamento das pessoas e insumos.

Por sua vez trata a relatora:

Veículos

Como os veículos são ônibus, motocicletas, e automóveis, que são utilizados para transporte de pessoas, não é possível o crédito, já que não cumprem os requisitos de essencialidade e relevância para o processo produtivo.

Mais uma vez peço vênia a ilustre relatora! Entendo que não se esta a tratar de veículos de apoio as áreas administrativas, mas sim de veículos utilizados no transporte de pessoas e insumos para as áreas de produção das fazendas, seja em linha com as demais glosas revertidas, seja pela compreensão da operação do contribuinte, corroborada pela sustentação oral do patrono em sessão.

Importante frisar a grande extensão territorial dos imóveis rurais da recorrente, o que é corroborado inclusive pela área arrendada de 51.590,40 hectares, portanto é razoável imaginar que estes bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização nas áreas de produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, seja plausível para a tomada de créditos.

Nesse sentido reverto a glosa.

Aparelhos de radiocomunicação

Dispõe Informação Fiscal Seort DRF-Cuiabá nº 356/12:

390. Os itens do grupo “RADIOCOMUNICAÇÃO”, que segundo esclarecimento prestado pelo contribuinte (fl. 5570) são utilizados para georeferenciamento (que permite maior eficiência na produção), foram considerados como itens que não se referem à produção propriamente dita, não gerando, portanto, direito a crédito.

Por sua vez trata a relatora:

A radiocomunicação é composta de receptor GPX, rádio de comunicação portátil, transceptor, etc.

Com relação aos encargos de depreciação dos bens dos grupos de radiocomunicação, entendo que não há, nos autos, elementos de prova que possam elucidar, de forma suficiente e necessária, sua participação efetiva no processo produtivo. Nesse ponto, observe-se que, apesar das conclusões da decisão de primeira instância, em seu recurso voluntário, o sujeito passivo se limitou a repetir as alegações trazidas em manifestação de inconformidade, eximindo-se de apresentar contestação específica e de instruir o processo com elementos de prova que pudessem demonstrar a natureza dos bens vinculados aos grupos de radiocomunicação.

Por sua vez trata a recorrente:

RADIOCOMUNICAÇÃO

Os itens classificados neste grupo se tratam de bens utilizados em suas atividades fim, face a grande extensão territorial das fazendas, no georeferenciamento, permitindo maior eficiência na produção.

Com as escusas reiterada a ilustre relatora, entendo que a radiocomunicação como termo genérico utilizado para definir o meio de comunicação, no caso concreto os receptores GPX, rádio de comunicação portátil, transceptor, etc., por tudo que norteia a operação do contribuinte, como bens destinados ao ativo imobilizado e os encargos de sua depreciação, devem ser considerados na apuração dos créditos devidos.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas relativas a despesas com:

1. partes e peças de reposição, de serviços de manutenção e de assistência técnica utilizados em (a) veículos utilitários, exceto aqueles destinados ao apoio administrativo, e (b) armazéns;
2. Combustíveis e lubrificantes destinados a equipamentos e veículos utilizados como apoio e suporte às fases de produção (incluindo a agrícola), exceto os de apoio administrativo;
3. Fretes tributados sobre as aquisições de insumos não tributados (frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero);
4. Arrendamento de imóveis, exceto os destinados ao uso habitacional e comercial;
5. Encargos com depreciação de imóveis destinados a residência e alojamento, de veículos (exceto os destinados ao apoio administrativo), aparelhos de radiocomunicação.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa