



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10410.722358/2019-37
ACÓRDÃO	3102-003.443 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INDUSTRIAL PORTO RICO S A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2015 a 31/12/2017

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. ART. 59 DO DECRETO Nº 70.235/1972. INOCORRÊNCIA.

Não configuradas as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. A utilização de informações oriundas de outros procedimentos fiscais não acarreta vício material quando tais elementos servem apenas como subsídio probatório.

PIS/COFINS. CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Tendo a decisão de primeira instância aplicado os critérios de essencialidade e relevância definidos pela jurisprudência, não há reparos a fazer. Recurso negado.

AQUISIÇÕES DE BENS DE PESSOAS FÍSICAS. ÔNUS DA PROVA. CONTABILIDADE.

Tendo havido erro material na identificação dos fornecedores como sendo pessoas físicas, e tendo sido demonstrado que na verdade tratava-se de pessoa jurídica, deve-se afastar as glosas.

FRETES EM OPERAÇÕES DE VENDAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Somente é possível reconhecer o crédito quando demonstrado fluxo constante e comprovado de exportações, vinculando as operações de transporte à efetiva remessa ao exterior. Inexistindo tal comprovação, mantém-se a glosa.

TRANSPORTE DE PESSOAL. ATIVIDADE ESSENCIAL NA PRODUÇÃO AGRÍCOLA.

O transporte de trabalhadores às frentes de colheita é essencial à produção agrícola, configurando insumo apto a gerar crédito de PIS/COFINS. Recurso provido neste ponto.

FERRAMENTAS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA PARA O PROCESSO PRODUTIVO.

Ferramentas são itens que quando utilizadas no processo produtivo do contribuinte podem atrair o tratamento creditório dos incisos II e IV, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pelo seu custo total de aquisição, quando seu valor for inferior ao limite estabelecido pelo inciso I, do § 1º, do art. 313, do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018), ou pelo custo dos encargos de depreciação em caso contrário.

DEPRECIÇÃO DE LAVOURAS DE CANA-DE-AÇÚCAR. POSSIBILIDADE.

O tratamento contábil determinado pelos CPC nº 27 e 29, classificam as lavouras como ativo biológico, ou permanente, e em ambos os casos há a previsão para a apropriação de encargos de depreciação, de forma que cabem os créditos no regime não cumulativo, com base no inciso VI, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações sobre o arrendamento de terras, na parte conhecida, afastar a preliminar de nulidade do auto de infração, e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar as seguintes glosas: a) despesas pagas a pessoas físicas; b) prestação de serviços de transporte de pessoal; c) encargos de depreciação da plantação de cana-de-açúcar; e d) glosas de gastos com ferramentas, que devem ser revertidas reconhecendo os encargos de depreciação, ou ao disposto no inciso I, do § 1º, do art. 313, do Decreto nº 9.580/2018.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 01-37.784, proferido pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém-DRJ/BEL, que por unanimidade de votos julgou improcedente a Impugnação ao Auto de Infração.

Por bem retratar os fatos, reproduzo o relatório do voto da Primeira Instância.

Trata o presente processo de Autos de Infração, lavrados contra a empresa acima identificada, com exigência de COFINS no valor total de R\$ 1.458.557,52, fls. 2/8 e de PIS/Pasep, no valor total de R\$ 152.614,60, fls. 10/16, incluindo o principal, juros de mora e multa de ofício proporcional (75%), decorrente da constatação de insuficiência de recolhimento nos períodos 11/2017 e 12/2017.

A autoridade fiscal expediu o Relatório Fiscal, fls. 18/48, onde menciona que a fiscalização decorreu da análise de PER/DCOMP entregues pelo Sujeito Passivo, referentes a pedidos de ressarcimentos oriundos de crédito de PIS e COFINS Não-Cumulativos Exportação, correspondentes do 3º trimestre de 2015 ao 4º Trimestre de 2017.

A fiscalização considerou créditos apurados em relação a alguns meses anteriores aos períodos objetos do presente processo, como vemos a seguir:

a) Relativamente aos correspondentes ao PIS não cumulativo do 2º trimestre de 2015, mais precisamente em relação ao mês de junho de 2015, considerou os apurados pelo próprio sujeito passivo na EFD Contribuição mensal entregue correspondente a este mês, por repercutir este saldo final de junho de 2015 no saldo inicial do mês de julho de 2015.

b) Aos correspondentes a Cofins do 3º trimestre de 2015, considerou os apurados em relação ao mês de setembro de 2015, conforme trabalho de auditoria já realizada pela fiscalização através do TDPF nº 04.4.01.00-2016-00391.

Ainda em relação ao saldo dos créditos acumulados dos meses anteriores, ressalta a fiscalização:

17. Todos os pedidos de ressarcimento indeferidos pela fiscalização foram objeto de manifestação de inconformidade pelo sujeito passivo e julgados pela DRJ Belém/PA, este órgão julgador considerou todas as manifestações de inconformidade impetradas pelo sujeito passivo improcedentes, não reconhecendo o direito creditório pleiteado nos pedidos de ressarcimento. O sujeito passivo foi cientificado do Acórdão de Manifestação de Inconformidade no dia 24/11/2018 e não interpôs Recurso Voluntário, portanto, tais saldos zerados não são mais objeto de qualquer discussão administrativa por parte do sujeito passivo.

18. Diante destes fatos, os valores a serem considerados por esta Fiscalização como saldo remanescente dos créditos em setembro de 2015, que repercute nos saldos iniciais em outubro de 2015, correspondente a Cofins não cumulativa, foram considerados zerados.

Na seqüência aponta a fiscalização que o sujeito passivo teria infringido a legislação ao calcular créditos sobre os valores de bens e serviços abaixo:

a) Peças de manutenção e materiais diversos para frota de veículos automotores de passageiros, motocicletas e até ambulância;

b) Ferramentas;

c) Outros produtos;

d) Insumos com alíquota zero;

e) Aquisição de pessoas físicas;

f) Transporte de pessoal;

g) Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda;

h) Encargos de depreciação dos bens não ligados ao processo produtivo da empresa.

i) Encargos de depreciação edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, não utilizados necessariamente nas atividades da empresa;

j) Depreciação da formação do canavial e dos tratos culturais formados na safra;

k) Depreciação de despesas do exercício seguinte; e l) Outras operações com direito a crédito.

Cientificado em 20/05/2019, o sujeito passivo apresentou, em 18/06/2019, a impugnação de fls. 287/315, na qual, em síntese:

Aduz que a fiscalização ao homologar parcialmente as compensações, pecaria por vício material, na apuração dos créditos, por considerar os saldos dos exercícios anteriores. Acrescenta que cada pedido de ressarcimento deveria ser analisado isoladamente, em procedimento administrativo fiscal individualizado.

Argumenta que utilizando-se de conclusões veiculadas em outro procedimento administrativo fiscal, a respeito de outros créditos, gerados em períodos diversos, a fiscalização indevidamente faria com que um ato administrativo ultrapassasse os limites da lide administrativa-fiscal em que o mesmo se operou.

Diz que não poderia haver confusão entre os pedidos formulados em cada PER pelo contribuinte, sob pena de um processo administrativo fiscal produzir efeitos, ora positivos ora negativos, em outro processo administrativo fiscal, tornando impossível e caótico o acompanhamento dos seus resultados singulares.

Pede que seja anulado o despacho decisório, haveria vício material na apuração dos créditos.

Destaca ter cometido equívoco ao encaminhar à fiscalização a numeração das contas contábeis que originaram os créditos decorrentes das despesas financeiras, apresentou a conta “5.1.2.01.005”, quando na verdade seria a conta “5.1.2.02.005”, que este pequeno equívoco não poderia fazer jus para a glosa do crédito, que a apuração teria se realizado de forma correta.

Quanto a apuração dos créditos, argumenta que em precedente vinculativo (REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018), o STJ teria definido que o conceito de “insumos” para fins da tomada de créditos de PIS/COFINS na sistemática não cumulativa deveria seguir os critérios de essencialidade e relevância, declarando ilegais as instruções normativas da Receita Federal do Brasil (RFB) que os restringiam.

Discorre sobre essencialidade e relevância, conclui dizendo que a apreciação dos insumos deveria ser efetivada a partir dos contornos próprios da legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos da orientação jurisprudencial do STJ, observadas as especificidades da agroindústria sucroalcooleira.

Cita o Parecer Normativo nº 5, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e julgados do CARF e, defende que a partir da conceituação de insumo com contornos próprios da legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, distanciando-se daquelas aplicáveis ao IPI e ICMS, conforme definido pelo STJ, deveria ser afastada a interpretação restritiva do Fisco que redundou nas glosas dos créditos e, conseqüentemente, nas próprias compensações.

Argumenta que seria correta a apropriação de créditos com relação aos encargos incorridos tanto na fase de produção da matéria prima, quando posteriormente aplicada na etapa de sua industrialização, sem que se segregue o processo produtivo para este fim, o que seria típico da atividade agroindustrial, sobretudo do açúcar e álcool.

Menciona que o processo agroindustrial que desenvolve iniciar-se-ia na lavoura com a formação e cultivo da cana-de-açúcar, findaria com a transformação deste produto de origem vegetal em açúcar e álcool através de processamento no seu parque industrial, os quais seriam comercializados no mercado interno e externo. Descreve, sucintamente, o processo produtivo.

Pontua que não restariam dúvidas de que a atividade que desenvolve seria tanto agrícola (produção de cana-de-açúcar) quanto industrial (produção de açúcar e álcool), o que configuraria como agroindústria sucroalcooleira.

Aponta que no âmbito da agroindústria não haveria como se isolar a atividade agrícola da industrial, pois uma seria pressuposto da outra, e que a secção pretendida pela Receita Federal do Brasil em Alagoas seria ilegal.

Defende que as definições normativas para o conceito de insumos, no âmbito do PIS e da COFINS, não autorizariam as glosas realizadas pela Receita Federal do Brasil em Alagoas, simplesmente por serem do setor agrícola da agroindústria, determinados bens ou serviços, ou ainda, porque determinados bens ou serviços não se desgastariam ou consumiriam no processo de industrialização do açúcar e do álcool. Cita decisões judiciais e administrativas.

Na seqüência defende especificamente a apropriação dos créditos glosados alusivos a: Peças de Reposição e Materiais para Frota de Veículos Automotores Seguindo as premissas estabelecidas no julgado repetitivo, é indispensável o acatamento dos créditos relativos aos combustíveis e lubrificantes utilizados em tratores, máquinas e veículos agrícolas, bem como as peças de reposição de tal maquinário destinados a extração da matéria-prima (cana-de-açúcar) no campo, uma vez que fazem parte do processo produtivo da Empresa.

Produtos não considerados como Insumos ...conforme já esmiuçado, ao contrário do que defende a autoridade fiscal, o conceito de insumos para o PIS/COFINS não-cumulativos não exige como pressuposto a ação direta, física, sobre a mercadoria em produção, como acontece com o IPI.

As leis instituidoras da sistemática não-cumulativa das contribuições PIS e COFINS, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao "consumo" no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração.

Aquisições de materiais de pessoas físicas – Verdade Material Na ótica da autoridade fiscal a Empresa havia se creditado indevidamente de insumos adquiridos de pessoas físicas, eis que tal prática é vedada por falta de previsão legal.

Contudo ao analisar a ENTRADA/REGISTRO das notas fiscais mencionadas (item 36 do Relatório), observa-se que, na verdade, os insumos foram adquiridos de pessoa jurídica denominada HC PNEUS S/A (CNPJ nº 00.000.802/0009-59 e 00.000.802/0017-69).

Serviços de Transporte(...) o custo com transporte de pessoal é necessário para a consecução da atividade da impugnante.

(...) a empresa necessita transportar seus empregados para o local da produção, por isso tanto paga a pessoas jurídicas pelo frete do transporte dos trabalhadores rurais para o local da extração da cana-de-açúcar; como dos trabalhadores industriais para a fábrica.

(...) também se trata de serviço prestado na produção de mercadoria destinada à venda e, por isso, os custos com o frete de transporte de empregados na produção de cana-de-açúcar e na produção industrial devem fazer jus ao desconto de créditos de que fala o art. 3º, II, das Leis nº's 10.637/02 e 10.833/03.

(...) é incontestável que os serviços de transporte com cana-de-açúcar sejam considerados, porquanto, como assentado, os insumos (bens e serviços) aplicados na fase agrícola da impugnante, por integrar o seu processo produtivo, devem gerar créditos.

Serviços de Frete nas Compras de Insumos e Frete de Mercadorias nas Operações de Venda(...) é irrefragável que o dispêndio com o frete pago pelo adquirente para o transporte de bens adquiridos para serem utilizados como insumo (cana-de-açúcar), bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais, os quais compõe o custo de produção do produto final, devem gerar créditos, nos termos do art.3º, II, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

(...) é necessário salientar que as vendas da produção de agroindustrial do setor sucroalcooleiro ao mercado externo é realizada pela intermediação de trading companies ou mesmo através de Cooperativas em razão dos vultosos custos operacionais necessários à exportação direta.

Depreciação da Cana-de-Açúcar Não se Trata de Exaustão como Definido na Lei da S/A(...) os custos com a formação/fundação da lavoura de cana-de-açúcar, por ser bem do ativo imobilizado, devem sofrer depreciação, na forma do art. 183, § 2º, "a" e "c", da Lei nº 6.404/76 (Lei das SA's) e da Solução de Consulta nº 333/1987 da Superintendência Regional da Receita Federal da 4ª Região Fiscal.

Isso porque cana-de-açúcar não se enquadram no conceito de "recursos minerais ou florestais", definido como sujeitos à exaustão pelo art. 183, § 2º, "a" e "c", da Lei nº 6.404/76:

(...)(...) independentemente da classificação como depreciação/exaustão, entendemos que é possível o creditamento de PIS/COFINS dos custos com a formação/fundação da lavoura de cana-de-açúcar podem gerar créditos, na medida em que o art. 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 o autoriza para "bens incorporados ao ativo imobilizado".

(...) a referência à "depreciação" e "amortização" pela lei foi apenas exemplificativa, sendo correto interpretar que também a exaustão permitiria o creditamento.

Créditos Alusivos à Despesas de Arredamento de Terras

(...) a expressão prédio vem do latim praedium, que significa propriedade rústica (Dicionário Aurélio). Na linguagem jurídica, é denominação genérica de toda propriedade imóvel, urbana ou rústica,

térrea ou edificada⁹. Portanto, gera direito ao crédito de PIS e COFINS, nos termos do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o arrendamento de imóvel (prédio) rural. (...):

Por fim, requer:

- a) Improcedência dos lançamentos;
- b) Prova pericial ou diligência.

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/07/2015 A 31/12/2017

EMENTA: CRÉDITO. APURAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

O direito a apuração e utilização de créditos decorrentes da não cumulatividade da COFINS vincula-se ao preenchimento das condições e requisitos determinados pela legislação tributária que rege a matéria, devendo ser indeferido quando não reste comprovada sua existência.

FALTA DE RECOLHIMENTO

Apurada a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição para a COFINS, nos prazos previstos na legislação tributária, é devida sua cobrança com os encargos legais correspondentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/07/2015 A 31/12/2017

EMENTA: CRÉDITO. APURAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

O direito a apuração e utilização de créditos decorrentes da não cumulatividade do PIS/PASEP vincula-se ao preenchimento das condições e requisitos determinados pela legislação tributária que rege a matéria, devendo ser indeferido quando não reste comprovada sua existência.

FALTA DE RECOLHIMENTO

Apurada a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS, nos prazos previstos na legislação tributária, é devida sua cobrança com os encargos legais correspondentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância, no dia 15 de setembro de 2021, e apresentou Recurso Voluntário, no dia 20 de outubro de 2020.

Em seu Recurso Voluntário alega o seguinte:

- I. Nulidade do Auto de Infração, por vício material, em face de ter se apropriado de conclusões de outro procedimento fiscal, com fatos de períodos diversos do presente.
- II. As glosas de ferramentas são indevidas.
- III. As glosas de despesas e gastos com insumos devem atentar aos critérios de essencialidade ou relevância.
- IV. As glosas de aquisições de bens de pessoas físicas são indevidas pois houve erro no registro contábil, de forma que os referidos gastos são de pessoas jurídicas.
- V. As glosas com transporte de pessoal são indevidas, pois esta atividade é essencial ao processo produtivo da Recorrente.
- VI. As glosas dos fretes em operações de vendas devem ser revertidas, pois foram movimentações destinadas à exportação.

- VII. As glosas dos encargos de depreciação da lavoura de cana-de-açúcar são indevidas, pois estas lavouras não se enquadram no conceito de exaustão, mas sim de bens do ativo imobilizado.
- VIII. As glosas de despesas de arrendamento de terras precisam ser revertidas pois são equivalentes ao conceito de prédios.
- IX. As glosas de créditos decorrentes de despesas financeiras são indevidas, pois decorrerem de mero erro material na classificação das contas contábeis indicadas pela própria Recorrente.
- X. Requer diligência.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

V. DOS PEDIDOS

61. Pelo exposto, demonstrada a insubsistência das glosas que deram origem à autuação fiscal, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, julgando-se, por conseguinte, inteiramente improcedentes os lançamentos de ofício consubstanciados nos autos de infração consubstanciados no processo nº 10410-722.358/2019-37.

62. Requer, ainda, seja deferida a prova pericial requerida ou designada diligência, caso esta doutra Turma entenda serem necessários dados adicionais para formar sua convicção.

63. Por fim, reitera os pedidos para que os tributos indicados nas declarações de compensação não homologadas permaneçam com sua exigibilidade suspensa, em conformidade com o art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional (§ 11º do art. 74 da Lei 9.430/96), até julgamento final da presente manifestação de inconformidade.

Pede e espera deferimento

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, no entanto, tomo conhecimento apenas parcial pelos motivos que passo a expor.

Há no Recurso Voluntário alegações sobre glosas de créditos decorrentes do arrendamento de terra para produção, ocorre que não há no relatório do auto de infração nenhuma glosa que relacione este tópico, o que ocasiona ausência de litígio sobre este ponto, de forma que não tomo conhecimento destas alegações, por ser alheio ao contencioso analisado neste processo.

Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

A Recorrente alega que a Autoridade Tributária glosou créditos pleiteados neste processo, com base em auditoria relativa a outros períodos de apuração, referentes a outros créditos diferentes daqueles que foram glosados neste processo.

O trecho do relatório do Auto de Infração, a que se refere a Recorrente, é o seguinte:

VII – SALDO DOS CRÉDITOS ACUMULADOS DOS MESES ANTERIORES CONSIDERADO PELA FISCALIZAÇÃO

15. Em relação aos saldos dos créditos acumulados dos meses anteriores correspondentes ao PIS não cumulativo do 2º trimestre de 2015, mais precisamente em relação ao mês de junho de 2015, foram considerados os apurados pelo próprio sujeito passivo nas EFD Contribuição mensal entregue correspondente a este mês, este saldo final em junho de 2015 repercute no saldo inicial do mês de julho de 2015.

*16. Em relação aos saldos dos créditos acumulados dos meses anteriores correspondentes a Cofins do 3º trimestre de 2015, foram considerados os apurados em relação ao mês de setembro de 2015, conforme trabalho de auditoria já realizada pela fiscalização através do TDPF nº 04.4.01.00-2016-00391. **Conforme conclusão do Relatório Fiscal, datado de 04/04/2017 e cientificado ao sujeito passivo de forma pessoal no dia 04/04/2017, todos os créditos pleiteados pelo sujeito passivo objetos dos pedidos de ressarcimento analisados foram indeferidos, inclusive os da Cofins correspondente ao 3º trimestre de 2015, processo administrativo fiscal nº 10410-906.790/2016-36.***

17. Todos os pedidos de ressarcimento indeferidos pela fiscalização foram objeto de manifestação de inconformidade pelo sujeito passivo e julgados pela DRJ Belém/PA, este órgão julgador considerou todas as manifestações de inconformidade impetradas pelo sujeito passivo improcedentes, não reconhecendo o direito creditório pleiteado nos pedidos de ressarcimento. O sujeito passivo foi cientificado do Acórdão de Manifestação de Inconformidade no dia 24/11/2018 e não interpôs Recurso Voluntário, portanto, tais saldos zerados não são mais objeto de qualquer discussão administrativa por parte do sujeito passivo.

18. Diante destes fatos, os valores a serem considerados por esta Fiscalização como saldo remanescente dos créditos em setembro de 2015, que repercute nos saldos iniciais em outubro de 2015, correspondente a Cofins não cumulativa, foram considerados zerados.

O que a Autoridade Tributária está dizendo é que os saldos de créditos acumulados de períodos anteriores referentes ao 3º Trimestre de 2015, foram todos glosados em procedimento de auditoria anterior e cujo PAF já foi concluído em desfavor da Recorrente, de forma a que os saldos acumulados de períodos anteriores para o 3º Trimestre/2015 foram zerados, em razão da repercussão do resultado dos períodos anteriores.

Assim, a alegação da Recorrente é indevida, pois ocorreu fato diverso do alegado, tendo em vista que apesar dos procedimentos de outros processos referirem-se a créditos diversos dos que estão sendo apurados neste processo, os saldos acumulados de períodos anteriores são os mesmos.

Afasto, portanto, esta preliminar de nulidade do Auto de Infração.

Conceito de Essencialidade e Relevância de Insumos

A Autoridade Tributária, em seu relatório do auto de infração, consignou que os gastos com insumos foram avaliados com base no decidido no REsp nº 1.221.170 PR, do STJ, de forma que já procedeu à avaliação conforme os critérios de essencialidade e de relevância.

As glosas referiram-se aos seguintes itens:

- I. Peças reposição em veículos automotores de passageiros, utilitários e motocicletas.**

A Autoridade Tributária alega que as contas contábeis que foram utilizadas para identificar esta rubrica das glosas não trazia qualquer informação sobre a que área da atividade da Recorrente estes veículos eram utilizados, já que se identificou que os mesmos eram utilizados indiscriminadamente entre a área de produção e a área administrativa.

A Recorrente faz considerações sobre a decisão do STJ, e sobre os Pareceres adotados, tanto pela PGFN, como pela RFB, para detalhar o conceito de insumo, em relação aos critérios de essencialidade e relevância. Alega que os veículos são utilizados no seu processo produtivo e que constam do relatório descritivo do seu processo produtivo, citando o exemplo das motos que seriam utilizadas pelos agrônomos envolvidos com o processo produtivo.

O referido relatório do processo produtivo não se encontra no processo.

Também não faz qualquer referência ao uso comum destes veículos entre a área de produção e a área administrativa.

Os gastos comuns a diversas áreas precisam ser apropriados por alguma forma de rateio que necessita de clara demonstração dos critérios utilizados, posto que é certo que os gastos relacionados à área administrativa não podem ser apropriados como insumos.

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 373, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o novo Código de Processo Civil.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo. A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

*“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).
Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º)
Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º)”*

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia a utilização de créditos do regime não cumulativo de contribuições aos quais teria direito a apropriar-se na sua apuração mensal, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte, em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

Desta forma, cabe à Recorrente demonstrar a correta constituição dos créditos pleiteados, fato este que entendo não ter ocorrido no presente processo em relação a este item, de forma que considero sem razão à Recorrente.

II. Glosas de despesas pagas a pessoas físicas

A Recorrente assim expressa a sua inconformidade a respeito deste tópico:

34. Na ótica da autoridade fiscal, a recorrente havia se creditado indevidamente de insumos adquiridos de pessoas físicas, eis que tal prática é vedada por falta de previsão legal.

35. Contudo, ao analisar a ENTRADA/REGISTRO das notas fiscais mencionadas (item 36 do Relatório), observa-se que a fiscalização erroneamente associou tais aquisições a dois CPF's (008.020.009-59 e 008.020.017-69), quando, na realidade, os insumos foram adquiridos de pessoa jurídica denominada HC PNEUS S/A, inscrita no CNPJ sob os nº 00.000.802/0009-59 e 00.000.802/0017-69), conforme comprovantes abaixo:

(...)

36. Ou seja, em se tratando de evidente erro de digitação da autoridade fiscal, pugna a recorrente pelo reconhecimento do citado crédito, em respeito ao princípio da verdade material que norteia os atos da Administração Pública, ante a possibilidade de creditamento de insumos adquiridos de pessoas jurídicas.

Já o relatório do auto de infração, assim descreve a glosa:

35. Constatou-se que o Sujeito Passivo escriturou no "Registro C190 e filhos" das EFD Contribuições mensais, do período analisado, insumo adquiridos de fornecedores pessoas físicas, não há previsão legal para o creditamento de insumos adquiridos de pessoas físicas de acordo com o inciso I do § 3º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

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

(...)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

(...)"

36. Vide abaixo a relação dos insumos adquiridos de pessoas físicas.

(...)

De fato, a descrição da glosa é particularmente específica em relação à sua motivação que, destaque-se, é diferente da destinação de sua utilização como no tópico anterior em que era impossível dissociar seu uso das atividades administrativas ou mesmo de quantificar o quanto cada gasto com insumos contribuiria para o processo produtivo, e qual seria a parcela utilizada nas atividades administrativas.

Mesmo sendo os pneus perfeitamente enquadráveis na situação anterior como partes e peças de veículos, tenho de me ater às motivações da Autoridade Tributária, sob pena de inovar critério jurídico no curso deste voto e prejudicar a defesa da Recorrente.

Os números do que seriam supostamente CPF representando pessoas físicas, quadro na e.fl. 24, são idênticos aos números de CNPJ, da empresa HC PNEUS S.A., e foram juntadas notas fiscais destas aquisições, às e.fl.s. 316 a 328. Em qualquer calculadora de dígitos verificadores dos números de CPF, ou de CNPJ, encontra-se o mesmo resultado coincidente com os que constam na documentação. O fato explica-se pela omissão dos dígitos "0" à esquerda do primeiro dígito maior que zero do CNPJ, o que resulta nos mesmos dígitos verificadores para os dois formatos diferentes (CPF e CNPJ).

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância foi lacônica ao analisar este item, mantendo a glosa exclusivamente em razão das informações contábeis indicarem um CPF como fornecedor dos pneus.

Entendo que fica claramente demonstrado o erro material no registro destas aquisições e que todas as listadas no relatório do auto de infração foram originadas em pessoa jurídica, de forma que a motivação da Autoridade Tributária para a glosa não procede.

Dou razão à Recorrente neste ponto.

III. Transporte de Pessoal

Esta glosa baseia-se exclusivamente na interpretação do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, onde a Autoridade Tributária reproduz trecho de interesse daquele documento.

A lógica do Parecer Normativo para afastar a possibilidade de crédito de despesas com transporte de pessoal é claramente fundamentada nos §§ 132 a 134, que está reproduzido no relatório do auto de infração e que repito abaixo.

132. Além disso, insta salientar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, nº julgamento do AgRg no REsp 1281990/SC, em 05/08/2014, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, mesmo afirmando que “insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa”, concluiu que não se enquadravam no conceito “as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção”.

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.).

Fica muito claro, pelas motivações apresentadas que as restrições que basearam as referidas glosas tratam de situações diversas àquelas apresentadas pela Recorrente. Também é um consenso de que o conceito de insumos deve ser analisado casuisticamente conforme a atividade desenvolvida pelo contribuinte, de forma a aplicar adequadamente os critérios de essencialidade ou de relevância.

A atividade da Recorrente envolve a produção de cana-de-açúcar, que notoriamente desenvolve-se em grandes áreas plantadas, e é intensiva em mão-de-obra para as fases de colheita, o que implica num custo necessário à movimentação de pessoal por uma extensa área, e cujo deslocamento a pé seria contraprodutivo por diversas razões.

Considero que o caso concreto diverge substancialmente das hipóteses analisadas pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, pois este trata claramente dos gastos com transporte para a disponibilização de mão-de-obra às instalações da empresa, mas o caso em questão trata da necessidade de deslocamento interno e está diretamente relacionado à produção, atendendo aos critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo.

Dou razão à Recorrente neste ponto.

IV. Fretes nas Operações de Vendas

A Autoridade Tributária fundamentou as glosas de fretes de produtos acabados por entender, através da análise dos conhecimentos de transporte apresentados, que referiam-se ao transporte para cooperativas, e que este transporte seria como objetivo uma operação de venda futura e ainda incerta.

Já a Recorrente alega que estas cooperativas destinatárias são responsáveis pela exportação dos produtos, de forma que as referidas operações destinavam-se a fretes para a exportação.

É possível o creditamento de fretes em operações que se destinem à exportação, configurando-se como fretes nas operações de vendas, inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, e que as vendas a empresas comerciais exportadoras com fim específico de exportação equivalem a uma operação de exportação, incisos III, do art. 5º e 6º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.

No entanto, as alegações da Recorrente estão desacompanhadas de elementos de prova. Não há qualquer elemento neste processo que demonstre que as despesas relacionadas a fretes de produtos acabados estejam relacionadas a exportações destes mesmos produtos dentro dos prazos legais para aplicação dos dispositivos acima descritos, na forma dos art. 7º e 9º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.

De forma que entendo que meras alegações, desprovidas de elemento probatório que as suporte, não podem produzir efeitos no contencioso fiscal. Assim, considero que a Recorrente falhou ao se desincumbir do ônus probatório, conforme já discutido em tópico anterior.

Sem razão à Recorrente.

V. Encargos de Depreciação de Lavoura de Cana-de-Açúcar

Encargos de depreciação são a forma de apropriar gastos e despesas formadores de ativos que contribuirão para o resultado de mais de um exercício, através do rateio por um critério de apropriação das parcelas proporcionais destes gastos em cada exercício financeiro, que pode ser o tempo de vida útil de um bem, ou o prazo de um contrato, ou a reserva de recursos naturais sobre as quais se tem o direito de exploração.

Todos estes casos estão relacionados a perda natural de valor do ativo formado por desgaste pelo uso (máquinas e equipamentos), redução do prazo contratual pela mera passagem do tempo (contratos), ou exaustão de recursos naturais (florestas e recursos minerais).

Diferente de uma floresta para a exploração de madeira ou celulose, que pretende ser uma cultura perene, e cuja exploração é organizada para tornar a produção sustentável por

vários anos, ensejando o reconhecimento de encargos de exaustão pela diminuição do volume a ser produzido, decorrente da própria produção, e que está planejada para gerar rendimentos de forma contínua, até o esgotamento completo da reserva formada, o que implica dizer, decorrente da perda constante do valor recuperável do investimento, uma plantação de cana-de-açúcar tem um ciclo específico de produção, o qual se encerra com a colheita.

O valor do ativo formado numa plantação como esta, mesmo que o ciclo total abranja mais de um exercício (12 a 18 meses), entre o plantio e a colheita, tende a crescer, pois espera-se que a colheita da safra resulte em valores muito superiores aos investidos em plantio e cultivo, assim, não há como se estabelecer qualquer redução de valor do ativo pela passagem de qualquer marco temporal que se possa adotar para o rateio.

No entanto, a cultura da cana-de-açúcar pode revestir-se de uma condição permanente, que admite vários cortes em diversos ciclos antes da necessidade de replantio, ou temporário, com colheita e replantio a cada ciclo.

Faltam elementos no processo para definir se a cultura é permanente ou temporária.

Sendo permanente, hipótese em que parte da planta permanece após o ciclo de colheita, junto com qualquer infraestrutura fixa, como por exemplo mangueiras de irrigação, cabe a aplicação do Pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC nº 27, que traz as seguintes definições e tratamento contábil:

3. Este Pronunciamento deve ser aplicado na contabilização de ativos imobilizados, exceto quando outro Pronunciamento exija ou permita tratamento contábil diferente. Este Pronunciamento não se aplica a:

(a) ativos imobilizados classificados como mantidos para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;

(b) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola que não sejam plantas portadoras (ver o Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola). Este pronunciamento aplica-se às plantas portadoras, mas não se aplica aos produtos dessas plantas portadoras; (Alterada pela Revisão CPC 08)

(...)

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

Valor contábil é o valor pelo qual um ativo é reconhecido após a dedução da depreciação e da perda por redução ao valor recuperável acumuladas.

Planta portadora é uma planta viva que:

(a) é utilizada na produção ou no fornecimento de produtos agrícolas;

(b) é cultivada para produzir frutos por mais de um período; e

(c) tem uma probabilidade remota de ser vendida como produto agrícola, exceto para eventual venda como sucata. (Os itens 5A e 5B do CPC 29 foram elaborados com base na definição de planta portadora.) (Definição incluída pela Revisão CPC 08)

(...)

22A. Plantas portadoras devem ser contabilizadas da mesma forma de um item do imobilizado construído pela própria entidade até o momento em que o ativo esteja no local e em condições operacionais pretendidas pela administração. Consequentemente, as referências a "construção" neste pronunciamento devem ser entendidas como abrangendo as atividades que são necessárias para cultivar as plantas portadoras até o momento em que estejam no local e em condições necessárias para produzir na forma pretendida pela administração. (Incluído pela Revisão CPC 08)

(...)

37. Classe de ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classes individuais:

- (a) terrenos;
- (b) terrenos e edifícios; (c) máquinas;
- (d) navios;
- (e) aviões;
- (f) veículos a motor;
- (g) móveis e utensílios; (Alterada pela Revisão CPC 08)
- (h) equipamentos de escritório; e (Alterada pela Revisão CPC 08)
- (i) plantas portadoras. (Incluída pela Revisão CPC 08)**

Caso a cultura da Recorrente seja temporária, as plantas de cana-de-açúcar classificam-se como ativo biológico/plantas não portadoras e aplica-se o CPC nº 29:

5. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento com significados específicos:

(...)

Ativo biológico é um animal e/ou uma planta, vivos.

(...)

5A. Não são plantas portadoras:

(a) plantas cultivadas para serem colhidas como produto agrícola (por exemplo, árvores cultivadas para o uso como madeira);

(b) plantas cultivadas para a produção de produtos agrícolas, quando há a possibilidade maior do que remota de que a entidade também vai colher e vender a planta como produto agrícola, exceto as vendas de sucata como incidentais (por exemplo, árvores que são cultivadas por seus frutos e sua madeira); e

(c) culturas anuais (por exemplo, milho e trigo). (Incluído pela Revisão CPC 08)

5B. Quando as plantas portadoras não são mais utilizadas para a produção de produtos, elas podem ser cortadas e vendidas como sucata, por exemplo, para uso como lenha. Essas vendas de sucata incidentais não impedem a planta de satisfazer à definição de planta portadora. (Incluído pela Revisão CPC 08)

5C. Produto em desenvolvimento de planta portadora é ativo biológico. (Incluído pela Revisão CPC 08)

Em ambos os casos, a metodologia contábil determina o registro dos custos no ativo, e admite sua avaliação pelo valor justo, entretanto o reconhecimento pelo valor justo não pode ser aproveitado para fins do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, conforme podemos citar pela transcrição dos seguintes trechos do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

Seção IV

Da avaliação a valor justo

Subseção I

Da avaliação a valor justo de ativo ou passivo da pessoa jurídica

Ganho

Art. 388. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado para fins de determinação do lucro real desde que o aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou ao passivo (Lei nº 12.973, de 2014, art. 13, caput).

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado para fins de determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive por meio de depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado (Lei nº 12.973, de 2014, art. 13, § 1º).

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive por meio de depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível (Lei nº 12.973, de 2014, art. 13, § 2º).

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput , o ganho será tributado (Lei nº 12.973, de 2014, art. 13, § 3º).

§ 4º Na hipótese prevista no § 3º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, e deverá, neste caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho (Lei nº 12.973, de 2014, art. 13, § 4º).

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados com base no valor justo decorrentes de doações recebidas de terceiros (Lei nº 12.973, de 2014, art. 13, § 5º).

§ 6º Na hipótese de operações de permuta que envolvam troca de ativo ou passivo de que trata o caput , o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado para fins de determinação do lucro real na medida da realização do ativo ou do passivo recebido na permuta, de acordo com as hipóteses previstas no § 1º ao § 4º (Lei nº 12.973, de 2014, art. 13, § 6º).

Perda

Art. 389. A perda decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo somente poderá ser computada para fins de determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive por meio de depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado, e desde que a redução no valor do ativo ou o aumento no valor do passivo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou ao passivo (Lei nº 12.973, de 2014, art. 14, caput).

§ 1º A perda a que se refere este artigo não será computada para fins de determinação do lucro real na hipótese de o valor realizado, inclusive por meio de depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível (Lei nº 12.973, de 2014, art. 14, § 1º).

§ 2º Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta na forma prevista no caput , a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real (Lei nº 12.973, de 2014, art. 14, § 2º).

Art. 390. A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda disciplinará sobre o controle em subcontas previsto nos art. 388 e art. 389 (Lei nº 12.973, de 2014, art. 15).

Vemos que as avaliações de itens do ativo das empresas pelo valor justo não podem produzir efeitos tributários, logo a avaliação destes ativos deve ser sempre considerada por valores históricos. O CPC nº 29 prevê uma alternativa expressamente:

30. Há uma premissa de que o valor justo dos ativos biológicos pode ser mensurado de forma confiável. Contudo, tal premissa pode ser rejeitada no caso de ativo biológico cujo valor deveria ser cotado pelo mercado, porém, este não o tem disponível e as alternativas para mensurá-los não são, claramente, confiáveis. Em tais situações, o ativo biológico deve ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irrecuperabilidade acumuladas. Quando o valor justo de tal ativo biológico se tornar mensurável de forma confiável, a entidade deve mensurá-lo ao seu valor justo menos as despesas de venda. Quando o ativo biológico classificado no ativo não circulante satisfizer aos critérios para ser classificado como mantido para venda (ou incluído em grupo de ativo mantido para essa finalidade), de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, presume-se que o valor justo possa ser mensurado de forma confiável. (Alterado pela Revisão CPC 03)

Assim, em qualquer dos casos o registro das plantações deve ser feito no ativo e cabe a depreciação, nos termos do CPC que for aplicável, assim como o crédito previsto no inciso VI, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, por ser “outros bens incorporados ao ativo imobilizado”.

Não tendo a Autoridade Tributária discutido os valores possíveis dos encargos de depreciação, atendo-se apenas à possibilidade jurídica de admiti-los como créditos no regime não cumulativo, abstenho-me de entrar neste mérito apenas para reconhecer que não se aplica a exaustão no caso de plantações, apenas no caso de empreendimentos florestais, e que há sim previsão legal e normativa para se admitir a depreciação deste tipo de bem.

Entendo com razão à Recorrente, neste ponto.

VI. Créditos decorrentes de despesas financeiras

A Recorrente alega que o registro de créditos pleiteados como despesas financeiras decorreu de erro material quando do registro contábil, mas não apresenta provas de que o registro deveria ter sido feito em outra conta, como documentação que corrobora-se as suas alegações, de forma que adoto o mesmo entendimento já manifestado neste voto sobre o ônus da prova, e considero sem razão à Recorrente.

VII. Ferramentas.

Autoridade Tributária assim manifestou-se sobre este tópico à e.fl. 22:

29. Constatou-se que o Sujeito Passivo se creditou como insumo de “ferramentas”, em que pese a sua utilização no processo de produção não é possível a apropriação de crédito com tais espécies de gastos, vide conclusão do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018 sobre o tema.

(...)

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...)equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

(...)

95. Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.

(...)

A Recorrente argumenta que as ferramentas devem ser consideradas como insumos, pois são essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo.

De fato, a própria Autoridade Tributária reconhece que estas ferramentas são aplicadas no processo produtivo da Recorrente, no entanto, ferramentas são itens que podem ter dois tratamentos distintos no art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Sendo no inciso II, como insumos, cuja totalidade dos gastos de aquisição são reconhecidos como créditos no período de apuração, ou no inciso IV, como bens do ativo imobilizado, cujos créditos são apurados pelos devidos encargos de depreciação, a cada período de apuração, ou quando de pequeno valor, na forma do Regulamento do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (RIR/2018), pela sua totalidade, de forma análoga a insumo.

Com razão parcial à Recorrente, para reconhecer os encargos de depreciação de ferramentas, ou a apropriação direta do custo de aquisição, em atendimento ao inciso I, § 1º, do art. 313, do RIR.

VIII. Pedido de Diligência

Entendo que já foram dadas à Recorrente todas as oportunidades de apresentação de provas, nos prazos processuais existentes, de forma que a produção de novas provas está afastada pela preclusão prevista no § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e com base nos art. 28 e 29 do mesmo Decreto, indefiro os pedidos de diligência.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações sobre o arrendamento de terras e, na parte conhecida, afastar a preliminar de nulidade do auto de infração, e no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar as seguintes glosas:

- I. Despesas pagas a pessoas físicas;
- II. Prestação de serviços de transporte de pessoal;
- III. Encargos de depreciação da plantação de cana-de-açúcar;
- IV. Glosas de gastos com ferramentas, que devem ser revertidas reconhecendo os encargos de depreciação, ou ao disposto no inciso I, do § 1º, do art. 313, do Decreto nº 9.580/2018, conforme o caso.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral