



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10650.721842/2018-35
ACÓRDÃO	3202-001.766 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRUTAL BIOENERGIA LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/09/2015

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE. PORTARIA MF Nº 02/2023. SÚMULA CARF Nº 103.

A Portaria MF nº 02, de 17 de janeiro de 2023 estabelece o atual limite de alçada para interposição de recurso de ofício, que passou a ser de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITO. FRETES PARA FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

É permitido o desconto de crédito das contribuições em valores pagos a título de fretes para formação de lotes de exportação, por se tratar de operação de venda, conforme exigido no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, aplicando-se ao PIS por força do art. 15, II, da mesma lei.

NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITO. DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito a crédito das contribuições as despesas com locação de veículos, quando não restar comprovado que os veículos locados participam efetivamente do processo produtivo ou que atendam ao critério da essencialidade e relevância, reservado ao conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, sendo incabível, da mesma maneira, o enquadramento de tal despesa no inciso IV do mesmo art. 3º, posto que a locação de veículos não se confunde com a locação de máquinas e equipamentos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em não conhecer do recurso de ofício e por conhecer do recurso voluntário, para rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para (1) reverter as glosas dos créditos sobre as despesas de “frete do açúcar até o porto para formação de lotes” e de “frete do açúcar e do etanol até o terminal ferroviário e para formação de lotes”; e (2) reverter as glosas dos créditos decorrentes das despesas com os serviços de transporte de cana-de-açúcar entre os estabelecimentos produtores do contribuinte até o seu estabelecimento industrial, fornecidos por I. B. LOGÍSTICA & TRANSPORTE LTDA, e de locação de equipamentos agrícolas, fornecidos por SANDRO HENRIQUE DE CASTRO, de modo que a autoridade administrativa restaure os valores dos créditos do Pedido de Ressarcimento do contribuinte e proceda ao cancelamento do lançamento, efetuado por auto de infração, na medida dos efeitos desta decisão.

Sala de Sessões, em 18 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Aline Cardoso de Faria.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que julgou procedente, em parte, a impugnação e manteve, em parte, o crédito tributário constituído mediante auto de infração, para cobrança de PIS e COFINS não cumulativos, do período de apuração de abril de 2013 a setembro de 2015.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório do acórdão recorrido:

“Trata-se de impugnação apresentada contra os autos de infração das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ambas sujeitas ao regime não cumulativo, visando à retificação dos saldos dos créditos descontados das respectivas contribuições, nos meses de competência de abril de 2013 a setembro de 2015.

As autuações, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de cada um dos autos de infração e do Termo de Verificação Fiscal (TVF), decorreram de

glosas de créditos constituídos indevidamente sobre algumas rubricas de sua Escrituração Fiscal Digital (EFD).

De acordo com o TVF foram glosados os seguintes créditos:

1) Bens utilizados como insumos

Conforme o TVF, para que o bem seja considerado insumo à fabricação, ele deve enquadrar-se em uma das quatro situações: deve ser matéria prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas. Além disso, não deve estar incluído no ativo imobilizado.

Ademais, a legislação pode prever hipóteses específicas em que se admite o creditamento de insumos indiretos.

Foram glosados os bens que não se submetem ao conceito de insumo estabelecido pela legislação, quais sejam:

1.1) Bens nas atividades agrícolas

A contribuinte produz açúcar e álcool, sendo a matéria prima principal destes produtos a cana de açúcar. Desse modo, as lavouras de cana integram o seu ativo permanente (imobilizado).

Portanto, os custos de formação das lavouras de cana não são considerados custos dos insumos dos produtos fabricados, mas custos de bens incorporados ao imobilizado ou despesas em atividades anteriores ao processo industrial.

De tal modo, que os custos de formação e manutenção da cana de açúcar são ativados e apropriados às receitas por meio de cotas de exaustão, à medida e na proporção da geração das receitas e do exaurimento da lavoura.

A fiscalização também glosou os valores gastos com óleo diesel, cuja máquina ou equipamento que o consumiram fazem parte da atividade agrícola ou não foram identificados pelo contribuinte.

1.2) Bens não aplicados nem consumidos no processo produtivo

A fiscalização glosou diversos bens que não se caracterizam como insumos, são matérias e produtos utilizados na manutenção, conservação e limpeza de máquinas e equipamentos cujas ações não são diretamente exercidas sobre o produto em fabricação.

1.3) Tratamento de água

A autoridade fiscalizadora considera que o tratamento de água efluente do processo industrial, embora necessário ou até mesmo indispensável, não pode ser considerado parte ou etapa da produção.

Na verdade, deve ser considerada uma etapa anterior ou posterior, complementar, e sendo assim, os produtos nela empregados não são aplicados ou consumidos na obtenção dos produtos industrializados.

2) Serviços utilizados como insumos

Conforme o TVF, a legislação define como "insumos" apenas "os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto". Assim, somente os serviços que sejam utilizados diretamente na linha de produção da empresa poderão gerar direito ao crédito, não sendo o caso de despesas que representam custo geral da atividade.

2.1) Serviços das lavouras de cana

Pelos mesmos motivos apresentados em relação aos bens consumidos nas lavouras de cana, os serviços utilizados no setor agrícola, fase que antecede a produção, foram glosados.

2.2) Serviços gerais

Por serem considerados despesas e custos indiretos, embora necessários às atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime não cumulativo.

Incluem nessa glosa os serviços de transporte de funcionários, locação de veículos, logística, dedetização, desinfecção e desintetização, uma vez que se referem a serviços empregados fora da linha de produção.

3) Despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda

Com relação ao frete, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos diferentes não gera direito à apropriação de crédito das referidas contribuições, pois foram realizados após o término do ciclo de produção e antes da venda propriamente dita.

Observada a legislação, a regra geral é que somente gera direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora ou que fazem parte do custo de aquisição do insumo.

Desse modo, foram glosados os seguintes fretes:

No mercado interno:

- Frete do açúcar até o porto e para formação de lotes;
- Frete da cana de açúcar da lavoura para indústria;
- Frete do gesso a lavoura;
- Frete dos suprimentos para lavoura.

No mercado externo:

- Frete do açúcar e do etanol até o terminal ferroviário e para formação de lotes.

4) Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado

Foram glosados os bens utilizados nas atividades agrícolas, de laboratório e oficina mecânica por não atuarem na produção de bens destinados à venda.

As atividades da contribuinte se dividem em dois grupos: agrícola e industrial. Ocorre que todos os processos, atividades, gastos e investimentos relativos a lavoura de cana fazem parte da etapa anterior ao processo produtivo do açúcar e do álcool e por essa razão não geram direito ao creditamento.

Em síntese, esses foram os créditos glosados pela Fiscalização.

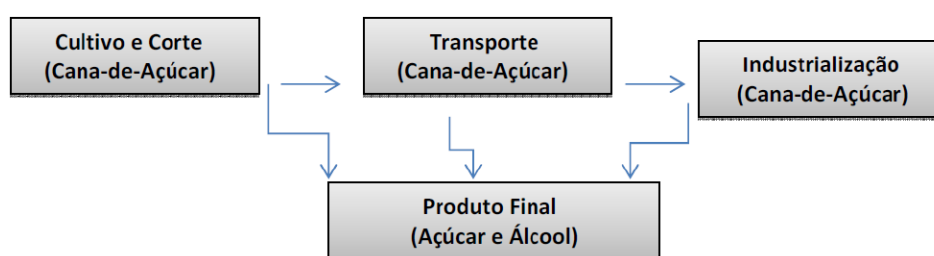
Ciente dos lançamentos em 05.11.2018, a interessada impugnou-os, em 26.11.2018, requerendo o cancelamento dos autos de infração, alegando, em síntese, que faz jus aos créditos das contribuições apurados sobre os custos incorridos no processo produtivo do açúcar e do álcool.

Inicialmente, a requerente afirmou que a Fiscalização não reconheceu corretamente o emprego, como insumos, de parte dos bens e serviços adquiridos, visto que adotara uma interpretação extremamente restritiva quanto ao conceito de insumo, bem como quanto à extensão do processo produtivo desencadeado dentro da empresa.

Apontou ainda que a Fiscalização se apoiara na interpretação de que não haveria processo produtivo de natureza agroindustrial, mas sim processos produtivos autônomos: um de ordem agrícola (cultivo da cana de açúcar) e o outro de ordem industrial (produção de açúcar e álcool).

Dessa forma, defendeu que a autoridade lançadora não compreendeu o processo produtivo da impugnante como unidade, segregando sem nenhum fundamento lógico ou legal, a etapa extrativa do processo das etapas de industrialização.

O processo produtivo que a impugnante defende existir em sua empresa corresponde a seguinte cadeia:



Portanto, para a contribuinte, o raciocínio adotado nos referidos lançamentos, que segregou a etapa extrativa do processo de industrialização, não se justifica à luz da jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Assim, a requerente defendeu o cancelamento do crédito tributário constituído no referido Auto de Infração, pelos motivos expostos a seguir:

i) Da correta interpretação da não-cumulatividade do PIS/COFINS à luz do posicionamento atual da CSRF.

Segue o raciocínio de voto proferido pela CONSELHEIRA TATIANA MIDORI MIGIYAMA, da 3a Turma da E. CSRF, no Acórdão nº 9303-005.284 - que será analisado com maiores detalhes a seguir:

“Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI". (Voto da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, no Acórdão nº 9303-005.284, da C. CSRF - 22/06/2017)

Efetivamente, na jurisprudência mais atualizada deste E. CARF, tem prevalecido o entendimento de que se deve considerar como insumos aqueles gastos que, conquanto não se agreguem ao produto final, sejam essenciais à produção.

Veja-se, a esse respeito, o importante pronunciamento proferido pela C. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS (CSRF), que centrou a análise na essencialidade do insumo à produção dos bens vendidos pelo Contribuinte, ainda que o insumo não participe diretamente da fase industrial da produção:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005 COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. REMOÇÃO DE REJEITOS / RESÍDUOS NA MINERAÇÃO. INSUMOS GASTOS COM COMBUSTÍVEIS

Cabe a constituição de crédito da COFINS não-cumulativa sobre os valores relativos as despesas com bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na produção da empresa - atividade de extração minerais incluindo a etapa de remoção de rejeitos / resíduos, em respeito ao critério da essencialidade à atividade do sujeito passivo.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. REMOÇÃO DE REJEITOS / RESÍDUOS NA MINERAÇÃO. ATIVIDADE DA EMPRESA. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Cabe a constituição de crédito da COFINS não-cumulativa sobre os valores relativos as despesas com aluguel de máquinas e equipamentos, utilizados na atividade da empresa - atividade de extração mineral, incluindo a etapa de remoção de rejeitos / resíduos, por força do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.833/03.

(Acórdão 9303-005.284 - 3a TURMA CSRF - 22/06/2017)

Conforme se verifica do pronunciamento da C. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS acima destacado, o critério para fins de definição do conceito de insumos para a legislação do PIS/COFINS deve considerar a essencialidade do dispêndio para a obtenção de receitas tributáveis, sendo que, nesta análise, é fundamental levar em consideração o chamado "teste de subtração".

Não se trata de reconhecer como insumos gastos indiretos, mas sim, de incluir no conceito tudo aquilo que não puder ser subtraído do processo sem inviabilizar a fonte de produção de receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS.

Voltando-se ao presente caso, tem-se que o processo agrícola é fase essencial para a industrialização do produto final, bem como que os procedimentos são indissociáveis.

(...)

Tendo por base tal descrição sintética do processo produtivo dos bens produzidos pela Impugnante, é importante notar que a D. Fiscalização procedeu às glosas por não entender que a fase extrativa é, na realidade, parte integrante de um mesmo e único processo produtivo, cujo resultado final é o açúcar e o álcool produzido pela Impugnante.

ii) Da improcedência das glosas procedidas pela Fiscalização

a) ANEXO I: Bens nas atividades agrícolas

Conforme se nota, a D. Fiscalização entendeu que os custos com bens e serviços utilizados na colheita e em etapas preparatórias à colheita não seriam bens e serviços utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda, mas, supostamente, custos de bens incorporados ao imobilizado (lavoura). Em outras palavras, no entendimento da Fiscalização, tais custos seriam, supostamente, contabilizados no Ativo Imobilizado e sujeitos a cotas de exaustão, à medida e na proporção do exaurimento da lavoura.

Ocorre, no entanto, que os custos que geraram os créditos glosados pela Fiscalização não compõem o custo da lavoura sujeito à exaustão, mas, sim, trata-se de custos relacionados à obtenção dos Ativos Biológicos (Ativo Circulante) utilizados na industrialização de bens destinados à venda, devendo, de tal modo, conferir créditos de PIS/COFINS no regime não-cumulativo.

Convém esclarecer que, do ponto de vista contábil, o pronunciamento técnico do COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS nº 29 (CPC 29) introduziu nova conta do Ativo Circulante denominada "Ativo Biológico", de modo a diferenciar, com maior transparência, os bens correspondentes à formação da lavoura (Ativo Imobilizado) dos ativos biológicos extraídos da lavoura (Ativo Circulante). Segundo o CPC/29, o "Ativo Biológico", consiste em um ser vivo (planta ou animal), que, após o processo de colheita, poderá ser convertido em produto agrícola.

Ao momento do primeiro plantio e preparação, as lavouras de cana-de-açúcar são consideradas como ativo imobilizado. As regras contábeis, no entanto, reconhecem que após a extração do ativo biológico da lavoura (colheita), os bens (no caso, a cana pós-colheita) passam a ser dotados de maior liquidez, eis que destinados à comercialização ou industrialização. Como tal, tais bens passam a ser contabilizados em uma conta do Ativo Circulante, denominada "Ativos Biológicos".

De forma análoga aos custos despendidos para obtenção de bens destinados ao estoque das entidades não agroindustriais (ativo circulante), as regras contábeis reconhecem que os custos destinados à obtenção dos Ativos Biológicos (Ativo Circulante) são considerados como despesas do período quando incorridos.

Em síntese, conquanto os gastos para formação do canavial devam ser contabilizados em Ativo Imobilizado, os custos para extração do Ativo Biológico da lavoura (Cana-de-Açúcar) representam custos da obtenção de bens destinados ao Ativo Circulante, de modo que tais dispêndios caracterizam-se como insumos da produção de bens destinados à venda.

Neste tocante, veja-se que a relação de gastos glosados pela Fiscalização no ANEXO I se refere, predominantemente, a custos com a aquisição de Óleo Diesel para o abastecimento de Máquinas Colhedouras de Cana-de-Açúcar, Caminhões Fertilizantes e de Irrigação, Tratores e Caminhões Comboios.

Pela sua própria descrição, pode-se verificar, com clareza, que os gastos com os combustíveis em questão são empregados nos veículos que destinados ao preparo e à colheita da cana (safra) para fins de obtenção do Ativo Biológico (Cana-de-Açúcar) que representam os estoques destinados à produção dos bens finais comercializados pela Impugnante (álcool e açúcar), caracterizando-se, assim, como dispêndios essenciais à produção, devendo, como tal, conferir direito a créditos de PIS e de COFINS.

Nesse sentido, segue precedente da C. TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO do CARF, conforme se verifica da ementa a seguir transcrita:

"COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ÓLEO DIESEL E GRAXAS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DA CANA. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Dá direito a crédito a aquisição de graxas e óleo diesel utilizados em maquinários e veículos empregados na fase agrícola da produção do açúcar e álcool".
(detaches acrescidos)

(Acórdão 3402-003.817, 4a Câmara, 2a Turma Ordinária, Relator: Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, 26/01/2017)

Note-se que o E. CARF reconheceu créditos de PIS e de COFINS sobre os gastos com combustíveis empregados em tratores e máquinas empregados na fase agrícola do processo de produção e açúcar e álcool.

b) ANEXO II: Bens nas atividades agrícolas: bens não aplicados nem consumidos no processo produtivo

Os principais gastos objeto de glosa neste Item (ANEXO II) são os seguintes:

- Solução de Limpeza de Evaporador
- Soda Cáustica:
- Enxofre
- Gás Industrial

Parte destes itens se referem a aditivos químicos que são aplicados sobre a água empregada na fase industrial do processo industrial, como forma de preservar a operacionalidade das tubulações e caldeiras empregadas no processo produtivo.

Outros Itens glosados (como Enxofre e Soda Cáustica, por exemplo) são produtos intermediários da produção de açúcar, que se consomem em decorrência da ação direta exercida sobre o produto final, e - em razão disso - geram direito a créditos de PIS e de COFINS até mesmo levando-se em conta o critério mais restrito da legislação do IPI,

c) ANEXO III: Tratamento de água

Entre os custos/despesas glosados neste item (anexo III), a Fiscalização glosou créditos de itens como o “ácido tricloro isocianurico”, que se trata de um composto específico utilizado na moenda e nas destilarias, por exemplo. Ou ainda, o “ANTICRUSTANTE OSMOSE (MSI 410)”, fundamentalmente utilizado no tratamento da água consumida nas caldeiras.

Tais itens são aplicados diretamente na fase industrial do procedimento, e têm a finalidade de evitar a formação de deposição e corrosão dos sistemas de caldeira, preservando a sua operacionalidade.

Por sua essencialidade para o processo de produção de açúcar e álcool, tais gastos devem conferir créditos de PIS e de COFINS, conforme já decidiu a C. TERCEIRA SEÇÃO do E. CARF:

"COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO

Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouguing" e tratamento de água, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante. "(destaques acrescidos)

(Acórdão 3402-003.817, 3ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma, Relator: Diego Diniz Ribeiro, 26/01/2017)

Por tais razões, devem ser afastadas as glosas sobre gastos com tratamento de água empregada na produção.

d) ANEXO IV: Serviços da lavoura de cana

Quanto aos dispêndios glosados pela Fiscalização no ANEXO IV, trata-se - essencialmente - de serviços utilizados no transporte da cana-de-açúcar após a colheita (safra), para as unidades fabris. Uma parte menos significativa das glosas

objeto deste item (ANEXO IV) se refere a serviços que visam o tratamento da cana-de-açúcar para colheita (safra).

De um modo geral, os serviços em questão foram glosados, única e exclusivamente, por estarem vinculados à fase agrícola do processo produtivo de açúcar e álcool.

Faz-se, novamente, remissão ao precedente do CARF em que decidiu que todos os gastos necessários à viabilização do corte (safra) e transporte da cana-de-açúcar às unidades fabris devem conferir créditos de PIS e de COFINS no que se refere à atividade de usinagem de açúcar e álcool.

A respeito dos serviços de aplicação de fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação - que também foram glosados no ANEXO IV - já decidiu a C. TERCEIRA SEÇÃO:

Assim, ao contrário do que concluiu a Fiscalização, os gastos tratados no ANEXO IV se caracterizam como necessários à viabilização da atividade produtiva - devendo, portanto, fazer jus aos créditos de PIS e de COFINS.

e) ANEXO V: Serviços de transporte – cana de açúcar.

Quanto a este Item (ANEXO V), convém esclarecer que a Fiscalização, em razão de equívoco constante das EFDs-Contribuições entregues pela Impugnante, que os gastos objetos de glosa se refeririam ao transporte de empregados, uma vez que a Impugnante equivocou-se ao utilizar os códigos 1601 (Transporte de Pessoas, por qualquer meio) e 8888 (Serviços de Transporte de Funcionários) quanto a tais operações.

Entretanto, para fins de análise do direito a créditos de PIS e de COFINS, deve prevalecer a materialidade de tais operações, que envolveram, na verdade, o transporte da cana-de-açúcar (e não de funcionários).

Tal fato está demonstrado pela juntada dos contratos de prestação de serviço acostados à esta Impugnação (doe. 04) que retratam a prestação de serviços de transporte de cana-de-açúcar entre os estabelecimentos produtores da Impugnante até o estabelecimento Industrial e custos com locação de equipamentos agrícolas que - de acordo com o mesmo raciocínio até aqui definido - são essenciais para a manutenção da fonte produtiva.

A exemplo do quanto exposto, vale destacar trecho do contrato de prestação de serviço de transporte com a empresa "IB LOGÍSTICA & TRANSPORTE LTDA." - que responde pela maior parcela do valor glosado neste item:

3. PREÇO E FORMA DE PAGAMENTO

- 3.1. Pela prestação dos serviços ora contratados, a CONTRATANTE pagará à CONTRATADA os valores devidos pelo transporte realizado de acordo com a tabela abaixo, após a conferência e validação, pela CONTRATANTE, do relatório a ser emitido pela CONTRATADA mensalmente, abrangendo o período do dia 21 ao dia 20 do mês seguinte, contendo obrigatoriamente a distância percorrida, a tonelage de cana transportada e o tipo de caminhão utilizado.

O trecho do contrato destacado demonstra que os créditos que a Impugnante faz jus se referem ao transporte de cana-de-açúcar da lavoura até o estabelecimento Industrial.

f) ANEXOS VI E VII- Fretes

Nestes itens (ANEXOS VI e VII) a Fiscalização procedeu a glosas de diversas espécies de fretes, os quais descreveu da seguinte forma:

Mercado Interno:

- Frete do Açúcar até o Porto para a Formação de Lotes
- Frete da Cana de Açúcar da Lavoura para a Indústria
- Frete do Gesso a Lavoura
- Frete dos Suprimentos para a Lavoura

Mercado Externo

- Frete do Açúcar e do etanol até o terminal ferroviário e para a formação de lotes

Inicialmente, no que se refere aos fretes da cana-de-açúcar da lavoura para a indústria, não há dúvidas de que tais gastos integram custos para obtenção dos estoques do insumo essencial do processo produtivo da Impugnante, na linha do quanto esclarece o já citado CPC/16.

Dessa forma, tais fretes relacionados ao transporte da cana-de-açúcar da lavoura para a unidade industrial devem conferir créditos de PIS e de COFINS, conforme já reconheceu a C. TERCEIRA SEÇÃO do E. CARF:

"(...) NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

(4) serviços de transporte da cana colhida nas lavouras do contribuinte até a usina de açúcar e álcool": (destaques acrescidos) (ACÓRDÃO nº 3201-004.207, Terceira Seção

SEGUNDA CÂMARA, PRIMEIRA TURMA, Decisão de 25/09/2018)

Por outro lado, no que se refere aos fretes de transferência entre estabelecimentos com vistas à formação de lotes para exportação, tais fretes representam, em última análise, fretes indissociavelmente vinculados à venda.

Convém ressaltar que a legislação do PIS e da COFINS, ao dispor sobre as hipóteses de reconhecimento de créditos, não refere a frete na venda, mas sim, a frete na operação de venda (cf. art. 3, IX, da Lei nº 10.833/03).

Dessa forma, deve-se considerar como frete na operação de venda todos os fretes relacionados à operação logística com a finalidade de venda, pois, no plano da realidade, a concretização da venda não se faz possível sem tais dispêndios.

g) ANEXO VIII E IX: Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

A respeito da possibilidade de conferir créditos de PIS e de COFINS sobre a depreciação de máquinas empregadas na fase agrícola do processo produtivo de açúcar e álcool, já decidiu a C. TERCEIRA SEÇÃO:

"COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: balança de cana, captação e tratamento de água, atividades laboratoriais, limpeza operativa e "rouguing" O mesmo vale para os custos com aquisição de maquinários e depreciação de bens relacionados às atividades aqui descritas. (...) Recurso Voluntário Provido em Parte" (destaques acrescidos)

(Acórdão 3402.004.758 - Terceira Seção, QUARTA CÂMARA - SEGUNDA TURMA, 25/10/2017)

Em resumo, trata-se, à evidência, de itens indissociavelmente relacionados ao processo produtivo da Impugnante - ou seja, um processo produtivo de natureza agroindustrial. Destarte, são improcedentes as glosas efetuadas pela Fiscalização no Item.

Em resumo, a impugnante requer o cancelamento integral do crédito tributário constituído, visto que considera as referidas glosas improcedentes.

É o relatório."

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza (CE), em decisão consubstanciada no Acórdão nº 08-046.512, por unanimidade de votos, acolheu, em parte, a impugnação, mantendo parte do crédito tributário constituído, em acórdão assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E PARA COFINS

Período de apuração: 04/2013 a 09/2015

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para a COFINS e o PIS/Pasep aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o COFINS e PIS/Pasep não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados (mercadorias) entre os seus diferentes estabelecimentos. Frete de transferência de mercadorias não se confunde com frete na operação de venda. O conceito de insumo não engloba os dispêndios realizados após a finalização do processo de produção, salvo exceções justificadas.

NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUÉIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS AGRÍCOLAS.

No regime da não cumulatividade, são aptas a gerar créditos as despesas pagas a pessoa jurídica, relativas a aluguel de máquinas e equipamentos utilizados na fase agrícola da produção.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

É permitida a apuração de créditos sobre os encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado da empresa, comprometidos na etapa “agrícola” da produção, ou seja, no plantio, corte e transporte da cana-de-açúcar, principal matéria-prima para a fabricação do açúcar, álcool e demais subprodutos destinados à venda.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Inconformada com parte da decisão de primeira instância que negou seu reivindicado direito, o contribuinte apresentou recurso voluntário, em que reforça os argumentos contidos na impugnação e requer o seu provimento, com a reforma da decisão *a quo* e o consequente cancelamento do auto de infração, em peça recursal com a seguinte estrutura:

I Dos fatos

II – Preliminar – nulidade da diligência e do v. Acórdão recorrido

III – Do direito

III.1 – Esclarecimentos sobre a natureza dos produtos e serviços utilizados pela recorrente – cujo v. Acórdão determinou a exclusão da glosa

III.2 – Necessidade de reforma parcial do v. Acórdão – créditos de frete para formação de lotes

III.3 – Necessidade de reforma parcial do v. Acórdão – créditos de transporte de funcionários

III (sic) Do pedido

Por fim, pede o que se segue:

“Por todo o exposto, requer a Recorrente que V.Sas. se dignem de julgar totalmente procedente o presente Recurso Voluntário, para reconhecer a nulidade do v. acórdão recorrido, visto que a resposta à diligência anexada ao acórdão não permite à Recorrente identificar quais glosas foram mantidas e quais foram desconsideradas, determinando a remessa dos autos à DRJ para que a D. Fiscalização se manifeste esclarecendo quais créditos foram considerados na reapuração do auto de infração.

Subsidiariamente, requer se dignem V.Sas. a julgar totalmente procedente o Recurso Voluntário para reformar parcialmente o v. acórdão recorrido, reconhecendo o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os gastos dispendidos com frete para formação de lotes para venda, bem como para os gastos identificados como “transporte de funcionários”, visto que estas despesas foram classificadas equivocadamente pela Recorrente.”

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Relator.

1 DO RECURSO DE OFÍCIO

O acórdão recorrido entendeu por bem restabelecer diversos créditos apurados pelo contribuinte, conforme conclusão do voto abaixo reproduzida:

“Diante do exposto, encaminho meu voto no sentido de julgar procedente em parte a impugnação, para estorno das glosas efetivadas pela autoridade fiscal em relação aos créditos apurados sobre:

- bens e serviços utilizados na fase agrícola da produção;
- combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e veículos agrícolas;
- os gastos com desinfecção, dedetização e tratamento de água;
- os gastos relativos ao frete da cana de açúcar da lavoura para o estabelecimento industrial;
- locação de equipamentos agrícolas;
- os encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado utilizados na atividade agrícola da empresa.

De outra parte ficam mantidas as glosas sobre os seguintes itens de despesas:

- frete do açúcar até o porto e para formação de lotes

- frete do açúcar e do etanol até o terminal ferroviário e para formação de lotes.

A fiscalização deverá liquidar o auto de infração, determinando o crédito tributário a ser exigido.”

De acordo com o Relatório de Diligência (fls. 1.545/1.549), apurou-se os montantes das bases de cálculo dos créditos revertidos pela decisão de piso, do que se pode concluir que houve a reversão de R\$ 14.229.573,30, o que representa uma exoneração de R\$ 1.709.323,23 de crédito tributário, sendo R\$ 1.404.416,92 de valor de COFINS e R\$ 304.906,31 de PIS, lançados mediante auto de infração.

Desta decisão, extrai-se que também houve a exoneração de R\$ 1.281.992,42 a título de multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Nos termos art. 34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, e da Portaria MF nº 63, de 2017, então vigente, cabia recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sempre e quando a decisão exonerasse o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais). Contudo, a Portaria MF nº 2, de 2023, estabeleceu novo limite de alçada para os recursos de ofício, passando este a ser de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Assim, em atenção à previsão dos dispositivos mencionados e em convergência com a Súmula CARF nº 103, que prevê que para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, verifica-se que a decisão recorrida promoveu a exoneração inferior ao atual limite de alçada, o que importa em seu não conhecimento.

Por essa razão, voto por não conhecer do recurso de ofício.

2 DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O contribuinte apresentou recurso voluntário antes da ciência do acórdão de impugnação, com efeito, de acordo com art. 218, § 4º, da Lei nº 13.105, de 2015, que aprovou o Novo Código de Processo Civil, o recurso é tempestivo, pelo que dele deve-se conhecer.

2.1 PRELIMINAR

O contribuinte, em preliminar, sustenta que há prejuízo no seu direito de defesa após a execução do resultado prolatado pela DRJ. Isto porque não é possível verificar as rubricas e os valores, mês a mês, das glosas mantidas a partir do julgamento.

Do resultado da decisão de piso, conforme acima exposto, constata-se que somente as glosas sobre as despesas com fretes para formação de lotes para exportação restaram-se mantidas.

De fato, verifica-se que a tabela que contém os valores glosados no procedimento fiscal e os valores modificados após a decisão de primeira instância apresenta, apenas, os valores consolidados mensais, não havendo a discriminação das rubricas, conforme apresentado no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 804/814.

Nesse sentido, concordo com as razões do contribuinte sobre a dificuldade de identificação dos valores das glosas revertidas e mantidas. Todavia, entendo que essa questão resolve-se com a análise de mérito, de forma que, a depender do entendimento do Colegiado, as glosas efetuadas pela autoridade fiscal serão revertidas em quase sua totalidade, desaparecendo, a meu ver, o prejuízo ao contribuinte, em virtude de se tornar possível a verificação do saldo final de direito creditório reconhecido.

Em decorrência disso, afasto a preliminar de mérito.

2.2 MÉRITO

2.2.1 CRÉDITO DE FRETES PARA FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO

O contribuinte expõe que, da decisão recorrida, restaram-se mantidas as glosas sobre os créditos com as despesas de “frete do açúcar até o porto para formação de lotes” e de “frete do açúcar e do etanol até o terminal ferroviário e para formação de lotes”.

A autoridade fiscal, no Termo de Verificação Fiscal, sustentou que não há previsão legal para o aproveitamento do crédito na transferência de produtos acabados, por não se enquadrar como serviço utilizado como insumo à produção, bem como por não se tratar de uma operação de venda, por entender que os bens estarão disponíveis para exportação futura.

Entende, também, com base na interpretação da Coordenação Geral de Tributação – Cosit, que só é possível o crédito em operação literal de venda, quando há a entrega diretamente aos clientes-adquirentes. Nesse sentido, interpretam-se os fretes em questão como meras transferências, equivalentes ao transporte de produtos acabados entre o estabelecimento produtor e depósitos, armazéns gerais ou centros de distribuição.

Desta maneira, classificou o “frete do açúcar até o porto e para formação de lotes” como transporte no mercado interno e o “frete do açúcar e do etanol até o terminal ferroviário e para formação de lotes” como mercado externo.

Por sua vez, a decisão recorrida entendeu que as remessas para formação de lote para exportação, embora decorrentes de necessidade logística, não constituem despesas vinculadas a uma operação de venda ou a um adquirente determinado, deste modo, tal operação não se enquadra na hipótese do art. 3º, IX, e 15, II, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, que se refere exclusivamente ao frete na operação de venda.

A razão de decidir não é desarrazoada, deu-se através da interpretação literal da letra da norma, já que o destino da mercadoria, ao menos temporário, é o recinto alfandegado e somente em momento posterior haverá a exportação. Apesar de razoável, a interpretação neste

caminho não me parece a melhor para o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, no que diz respeito às operações de remessa para formação de lote para exportação.

Revisito a legislação.

De acordo com o texto que rege as contribuições sujeitas ao regime da não-cumulatividade, o serviço de frete que concede direito a desconto de crédito de PIS e COFINS se dá, somente, em dois enquadramentos:

1. no art. 3º, II, das leis de regência, quando se tratar de serviço adquirido como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou
2. no art. 3º, IX e art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Apesar da existência de duas regras legais que autorizem o crédito, não existe a possibilidade de utilização indiscriminada do serviço de frete. A lógica do regramento é a relação com o produto a ser vendido ou com o serviço a ser prestado. Nesse sentido, ou o frete liga-se, intimamente, às matérias-primas adquiridas, que serão transformadas no bem acabado, ou o frete vincula-se ao produto finalizado, precisamente na operação de venda.

Sublinho que a questão ora analisada afasta-se daquele frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. Sobre este tema, entendo ser incabível a aplicação do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, de acordo com jurisprudência consolidada do STJ, exposta na decisão do REsp 1.745.345-RJ, publicado em 18.06.2019, da Ministra Assusete Magalhães. Destaco que este entendimento dominante não é vinculante perante a este Conselho, por inexistência de decisão transitada em julgado proferida na sistemática de recursos repetitivos.

Nesse sentido, importante reproduzir os seguintes precedentes do STJ:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. CONCLUSÕES FÁTICOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

(...)

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido.”

(STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS A TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O direito ao creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, decorre da utilização de insumo que se incorpora ao produto final, e desde que vinculado ao desempenho da atividade empresarial.

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Precedentes.

3. “A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica” (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013) .

4. Agravo regimental desprovido”

(STJ, AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, DJe de 14/12/2015)

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram

crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.

5. Recurso Especial não provido”

(STJ, REsp 1.147.902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2010).

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

3. A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica. Precedentes.

4. Agravo regimental não provido”

(STJ, AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/02/2013).

Pois bem.

As rubricas da matéria controvertida, a meu ver, devem ser analisadas sob a possibilidade de enquadramento no art. 3º, IX, e art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003. Para isso, deve-se verificar se a remessa para formação de lote vincula-se à “operação de venda”, nos termos exigidos pelo dispositivo citado.

Não parece haver contestação de que exportação é, efetivamente, uma operação de venda, bem como, não há elementos para descaracterizar o fato de que houve exportação. Logo, trata-se de uma questão de direito e não de fato.

A autoridade fiscal embasou a glosa na premissa da Solução de Divergência/Cosit nº 11, de 2007, de que a legislação exigiu, para gerar direito ao crédito, a entrega dos bens vendidos diretamente aos adquirentes. O contribuinte, de outro modo, entende que todas as despesas relacionadas à logística com a finalidade de venda são passíveis de crédito.

Entendo que tanto a interpretação restritiva quanto a extensiva encontram empecilhos para acolhimento. Isso porque a questão está na resolução do que vem a ser “operação de venda”, como exige a legislação, não havendo restrição sobre a espécie de venda, como defende a Solução de Divergência, nem há liberalidade para se admitir com base, apenas, na intenção de venda.

Avançando na busca pela solução da questão, ao dispor sobre o imposto sobre a exportação, o parágrafo único do art. 24 do CTN considera “a entrega como efetuada no porto ou no lugar da saída do produto”. E, em obediência ao art. 214 do CTN, o Poder Executivo conveniou com os Estados medidas para regulamentar o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – ICMS. Nesse sentido, celebrou-se o Convênio ICMS nº 83, de 2006, que dispõe sobre procedimentos de controle das remessas de mercadorias para formação de lote de exportação em recintos alfandegados:

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

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

- I - a indicação de não-incidência do imposto, por se tratar de saída de mercadoria com destino ao exterior;
- II - a identificação e o endereço do recinto alfandegado onde serão formados os lotes para posterior exportação.

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

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

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

- a) a indicação de não-incidência do imposto, por se tratar de saída de mercadoria com destino ao exterior;
- b) a indicação do local de onde sairão fisicamente as mercadorias;
- c) os números das notas fiscais referidas na cláusula primeira, correspondentes às saídas para formação do lote, no campo “Informações Complementares”. (Redação original, efeitos até 31.08.19)

Parágrafo único. Na hipótese de ser insuficiente o campo a que se refere a alínea “c” do inciso II desta cláusula, poderão os números de notas fiscais serem

indicados em relação anexa ao respectivo documento fiscal. (Redação original, efeitos até 31.08.19) (destaquei)

O Convênio ICMS nº 119, de 2019, e o Convênio ICMS nº 169, de 2021, alteraram o Convênio ICMS nº 83, de 2006, contudo, tais alterações não estavam vigentes à época dos fatos ora analisados.

O que a reprodução da norma acima visa demonstrar é que a remessa para formação de lote de exportação é uma etapa da operação de venda mediante exportação, na medida em que, após a efetiva exportação, o remetente deverá emitir nota fiscal de entrada de retorno simbólico de mercadoria remetida para formação de lote e, em seguida, uma nota fiscal de saída para o exterior.

Em outras palavras, se inicialmente há uma nota fiscal de saída de remessa para formação de lote e, após a exportação, há uma nota fiscal de entrada de retorno simbólico, verifica-se, de grosso modo, uma “neutralização” dos efeitos da operação remessa, que se converterá definitivamente em venda mediante a emissão da nota fiscal de saída para o exterior. Todo esse fluxo comprova, a meu ver, que a remessa para formação de lote se trata de uma etapa exigida pela legislação para a exportação, configurando, portanto, operação de venda para efeitos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003.

Desta maneira, modifico, a partir deste voto, meu entendimento no sentido de ser possível o desconto de crédito sobre as despesas com fretes na remessa para formação de lote de exportação, uma vez que a mercadoria encontra-se já vendida, com destino a território estrangeiro, apenas aguardando o embarque para exportação em recinto alfandegado, enquadrando-se tal operação como venda, conforme disposto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, para a COFINS, estendendo-se ao PIS por força do art. 15, II, da mesma lei.

Com efeito, voto por reverter as glosas dos créditos sobre as despesas de “frete do açúcar até o porto para formação de lotes” e de “frete do açúcar e do etanol até o terminal ferroviário e para formação de lotes”.

2.2.2 CRÉDITOS DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS INCORRETAMENTE ESCRITURADOS

O contribuinte informa que apresentou informações incorretas na EFD-Contribuições, nos quais foram utilizados os códigos “1601 – transporte de pessoas, por qualquer meio” e “8888 – serviços de transporte de funcionários” para os serviços de transporte de cana-de-açúcar e entre os estabelecimentos produtores e os estabelecimentos industriais e para as despesas com locação de equipamentos agrícolas. Para comprovar sua alegação, apresenta planilhas (fls. 1294/1308), telas do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ (fls. 1309/1310) e contratos de prestação de serviços (fls. 1252/1269).

Defendo que os erros de preenchimento nos diversos registros e formulários das declarações devem ser retificados para retratar de forma fidedigna a realidade, contudo, tais erros, quando devidamente comprovados, não podem servir de fundamento para o cerceamento

de direitos assegurados em lei. Isso porque os equívocos no preenchimento de obrigações acessórias não possuem o condão de inviabilizar o direito de crédito das contribuições, especialmente quando a própria fiscalização, a partir de outros meios de prova fornecidos pelo contribuinte, consegue obter as informações demandadas durante o procedimento de investigação.

Já me manifestei, em diversas ocasiões, sobre a importância da escrituração no campo/bloco correto da EFD-Contribuições, principalmente em relação aos créditos extemporâneos, sobre os quais entendo que o pleiteante deva apresentar a apuração das contribuições de períodos anteriores para verificação se tal crédito fora ou não utilizado. O propósito não é a obrigação acessória em si mesma, mas que esta represente, de forma verdadeira, os fatos. O que se quer impedir é o aproveitamento em duplicidade e não o impedimento do crédito.

Pois bem.

A empresa VALDECIR OSORIO DA SILVA, de CNPJ nº 13.244.275/0001-12, consta como responsável pela locação de equipamentos agrícolas. Os equipamentos foram listados como dois caminhões a serem utilizados em serviço de oficina volante e borracharia. Há um termo aditivo que reajusta o valor mensal a ser pago e é válido para apenas um dos dois caminhões do contrato original.

O inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, prevê o aproveitamento de crédito sobre *“aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”*. E o inciso II do art. 3º dos citados diplomas dispõe sobre o crédito de *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”*.

Acontece que não se pode argumentar que a locação de veículos para serviços de oficina volante e borracharia equiparam-se a locação de equipamentos agrícolas. Nesse sentido, a locação de veículos não atende ao critério da essencialidade e relevância, pois esses critérios estão reservados aos bens e serviços inseridos no conceito de insumo, previsto no art. 3º, II acima. Da mesma maneira, não geram direito a crédito das contribuições as despesas com locação de veículos, quando não restar comprovado que os veículos locados participem efetivamente do processo produtivo.

Portanto, a despesa sobre os veículos locados junto à VALDECIR OSORIO DA SILVA deve ter a glosa mantida, posto que a despesa não se insere no conceito de insumo, tampouco se enquadra como máquina ou equipamento.

A empresa I. B. LOGÍSTICA & TRANSPORTE LTDA, de CNPJ nº 10.687.862/0001-98, consta como contratada para prestar os serviços de transporte de cana-de-açúcar entre os estabelecimentos produtores do contribuinte até o seu estabelecimento industrial, localizado no endereço indicado no contrato, na cidade de Frutal/MG.

Já a empresa SANDRO HENRIQUE DE CASTRO, de CNPJ nº 05.549.577/0001-70, figura como responsável pela locação de equipamentos agrícolas, que consta como sendo um trator para coleta seletiva nas instalações do contribuinte.

Entendo que os dois casos enquadram-se efetivamente no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, por se tratar de serviços utilizados como insumos na produção. Para eles, o contribuinte reconheceu o erro e apresentou os documentos que entende necessários para assegurar seu direito. Portanto, evidenciado o erro, caberia, a meu ver, a atribuição de multa por erro de preenchimento, mas não a glosa, que deriva da ausência de direito.

Diante disso, revento as glosas dos créditos decorrentes das despesas com os serviços de transporte de cana-de-açúcar entre os estabelecimentos produtores do contribuinte até o seu estabelecimento industrial, fornecidos por I. B. LOGÍSTICA & TRANSPORTE LTDA, e de locação de equipamentos agrícolas, fornecidos por SANDRO HENRIQUE DE CASTRO, por se enquadrarem no conceito de insumo.

3 CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para (1) reverter as glosas dos créditos sobre as despesas de “frete do açúcar até o porto para formação de lotes” e de “frete do açúcar e do etanol até o terminal ferroviário e para formação de lotes”; e (2) reverter as glosas dos créditos decorrentes das despesas com os serviços de transporte de cana-de-açúcar entre os estabelecimentos produtores do contribuinte até o seu estabelecimento industrial, fornecidos por I. B. LOGÍSTICA & TRANSPORTE LTDA, e de locação de equipamentos agrícolas, fornecidos por SANDRO HENRIQUE DE CASTRO, de modo que a autoridade administrativa restaure os valores dos créditos do Pedido de Ressarcimento do contribuinte e proceda o cancelamento do lançamento, efetuado por auto de infração, na medida dos efeitos desta decisão.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe