



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10880.653320/2016-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-004.218 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2018
Matéria PIS. INSUMO
Recorrente RAIZEN ENERGIA S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

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

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

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR. EMPRESA VENDEDORA QUE NÃO EXERCE ATIVIDADE AGROPECUÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 8º da lei nº 10.925/04 prevê que a aquisição de mercadorias de origem vegetal destinados à alimentação humana dá direito a crédito presumido ao adquirente. O fato da empresa vendedora não desenvolver uma atividade agropecuária impede o respectivo creditamento.

SERVIÇO DE TRATAMENTO DE RESÍDUOS. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR E ÁLCOOL.

O tratamento de resíduos é necessário para evitar danos ambientais decorrentes da colheita e da etapa industrial de produção de cana-de-açúcar e álcool.

NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM OU DE TRANSPORTE QUE NÃO SÃO ATIVÁVEIS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

É considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo comprador.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CAPATAZIA.

Os serviços de capatazia e estivas geram créditos de PIS, no regime não-cumulativo, como serviços de logística, respeitados os demais requisitos da Lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade. A conselheira Tatiana Josefovicz Belisario acompanhou o relator, no ponto, pelas conclusões e ficou de apresentar declaração de voto. E, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos seguintes: I - Por unanimidade de votos: a) reverter todas as glosas de créditos decorrentes dos gastos sobre os seguintes itens: (1) embalagens de transporte ("big-bag"); (2) serviços de mecanização agrícola (preparação do solo, plantio, cultivo, adubação, pulverização de inseticidas e colheita mecanizada da cana de açúcar); (3) materiais diversos aplicados na lavoura de cana; (4) serviços de transporte da cana colhida nas lavouras do contribuinte até a usina de açúcar e álcool; (5) itens diversos não identificados na EFD - Contribuições como insumos (rolamentos, arruelas, parafusos, válvulas, correntes, pinos, acoplamentos, buchas, mancais, chapas, perfis, cantoneiras, tubos e barras de aço); (6) Desconto de créditos sobre serviços, peças de manutenção, pneus, óleo diesel, graxas e lubrificantes para tratores, colhedoras de cana, ônibus e caminhões; (7) encargos de depreciação calculados sobre veículos automotores, móveis e utensílios, licenças e softwares, equipamentos de informática, embarcações fluviais e contêineres utilizados em transporte de açúcar; (8) gastos com o tratamento de água, de resíduos e análises laboratoriais; b) manter a decisão da DRJ quanto à não consideração do saldo de crédito de períodos anteriores para o cálculo dos valores lançados no auto de infração de que trata este processo, e, finalmente, II - Por maioria de votos, reverter todas as glosas de créditos sobre os serviços de estufagem de containeres, transbordos e elevação portuária. Vencidos os conselheiros Charles Mayer de Castro Souza (relator) e Leonardo Correia Lima Macedo que, no ponto, negavam provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Giovani Vieira.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

A interessada apresentou pedido eletrônico de ressarcimento de créditos oriundos do PIS, apurado no 4º trimestre de 2013.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Trata o presente Processo Administrativo Fiscal da análise do crédito demonstrado no PER/DCOMP com Demonstrativo de Crédito nº 01081.20063.200114.1.1.08-0571 referente a PIS/PASEP Não Cumulativo - Exportação, 4º Trimestre de 2013, transmitido em 20/01/2014. Cabe observar que tal PER/DCOMP com Demonstrativo de Crédito possui Declarações de Compensação (DCOMP) a ele vinculadas.

Anteriormente a essa ação em curso, foi realizada neste interessado a ação fiscal comandada pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF nº 0816500.2015.01044, concluída em 04/11/2016 pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil Carlos Alberto de Toledo da DRF/Jundiaí, com emissão de Autos de Infração lançando contribuições devidas de PIS e COFINS não cumulativos, gerando o Processo Administrativo Fiscal nº 19311.720238/2016-45, impugnado pelo interessado e já julgado por esta 16ª Turma de Julgamento na qual foi proferido o Acórdão nº 12-93.315 em 30 de outubro de 2017 por esta Turma de Julgamento.

Naquele processo, em procedimento de fiscalização, a DRF/Jundiaí não aceitou, na apuração da empresa, a tomada de crédito sobre diversos gastos que entende não serem passíveis de creditamento. O entendimento da DRF/Jundiaí resultou em glosas nos créditos, que resultaram menores que os calculados e informados pela empresa em seus DACON e EFD Contribuições.

Então, ainda naquele procedimento de fiscalização executado pela DRF/Jundiaí, os créditos reapurados de ofício após as glosas sofridas foram rateados conforme as suas formas passíveis de utilização. As parcelas desses créditos passíveis de serem utilizados somente para deduções das contribuições, ou seja, os “Créditos Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno” e os “Créditos Presumidos da Agroindústria” foram utilizados para a dedução do valor das Contribuições Apuradas pelo interessado, resultando, para maioria dos meses, em

Contribuições a Pagar lançadas em Autos de Infração de PIS e COFINS com multa e juros.

Já as parcelas desses mesmos créditos, reapurados de ofício pela DRF/Jundiaí, que são passíveis de ressarcimento/compensação, ou seja, os “Créditos Vinculados à Receita de Exportação” e os “Créditos Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno”, tiveram apenas os seus valores indicados para serem utilizados em procedimentos específicos de análise de PER/DCOMP por parte da DRF/Bauru. Está informado no item 10.1 do Termo de Verificação Fiscal dos Autos de Infração da DRF/Jundiaí, sob o TDPF nº 0816500.2015.01044 :

"10.1 Os Pedidos de Ressarcimento do PIS e da Cofins e as Declarações de Compensação (PER/Dcomp) apresentados pelo contribuinte, relativos aos períodos fiscalizados, serão analisados em procedimento específico, a ser realizado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru - SP. " Neste presente processo é tratado o procedimento específico de análise do pedido de ressarcimento/compensação de créditos de PIS/PASEP vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno do 2º Trimestre de 2013.

No procedimento deste presente processo, e nos demais procedimentos conexos, a DRF/Bauru subtraiu do pedido de ressarcimento/compensação do interessado, os valores de glosa determinados pela DRF/Jundiaí.

Os valores de glosa determinados pela DRF/Jundiaí são os valores das “Glosas de Créditos Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno”, detalhadas mensalmente em linhas da planilha denominada “Demonstrativo Anexo ao Termo de Verificação Fiscal” às fls 906 a 925 do processo administrativo fiscal nº 19311.720238/2016-45, originado a partir da sua já citada ação fiscal comandada pelo TDPF nº 0816500.2015.01044.

Assim, para esse período e tipo de crédito, do Valor de Crédito Pedido pelo interessado de R\$ 894.706,30, a DRF/Bauru subtraiu o valor de glosa determinado pela DRF/Jundiaí no valor de R\$ 587.456,11 e chegou ao Valor de Crédito Confirmado no valor de R\$ 307.250,19.

O interessado se insurge através de Manifestação de Inconformidade, tempestiva, na qual pede o julgamento em conjunto desta Manifestação de Inconformidade com outras defesas apresentadas em Processos Administrativos conexos, oriundos do mesmo “TDPF” nº 0816500.2015.01044, manejado pela Fiscalização da DRF/Jundiaí, eis que conexos, uma vez que possuem idênticos:

(i) quadro fático e discussão de direito (similitude de objetos creditórios / conceito de insumos para crédito de “PIS” e “COFINS” / depreciação de ativo imobilizado), e (ii) pedido e causa de pedir, apenas diferenciando-se com relação aos trimestres dos anos-calendário de 2012 e 2013 e alternando as referidas Contribuições Sociais.

(omissis)

Dessa forma, com base nos artigos 55, parágrafos 1º e 3º, 56 e 58, do Código de Processo Civil, e supedâneo no artigo 15, do mesmo Código e com o objetivo de evitar decisões conflitantes, bem como facilitar o trâmite processual e organização do julgamento desta “DRJ”, requer o processamento e julgamento da presente Manifestação de Inconformidade com as defesas dos demais Processos Administrativos acima indicados.

O interessado, em sua Manifestação de Inconformidade, também apresenta síntese dos fatos. Reafirma que o presente processo que trata da negativa de reconhecimento integral do direito creditório que pleiteia decorre do resultado da já citada ação fiscal realizada pela DRF/Jundiaí. E que o próprio Termo de Verificação Fiscal – “TVF” do Despacho Decisório deste período, emitido pela DRF/Bauru, adota os termos e os montantes deferidos e indeferidos indicados no Termo de Verificação Fiscal da já citada ação fiscal realizada pela DRF/Jundiaí.

Entretanto, o interessado, em sua Manifestação de Inconformidade, também alega que haveria diversas diferenças técnicas entre o procedimento de lançamento e constituição do crédito tributário por meio de Auto de Infração, como executado pela DRF/Jundiaí, e os procedimentos de cobrança de valores devidos decorrente das não homologações de Pedidos de Ressarcimento/Compensação, executados pela DRF/Bauru.

E, mais adiante, em sua Manifestação de Inconformidade, o interessado repete as alegações de preliminar e de mérito que trouxe aos autos da já citada ação fiscal realizada pela DRF/Jundiaí, sob o processo administrativo fiscal nº 19311.720238/2016-45 e requer a homologação integral do direito creditório originalmente pleiteado.

A 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/RJO n.º 12-93.792, de 22/11/2017 (fls. 410 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

JULGAMENTO EM CONJUNTO

Devem ser julgados em conjunto processos conexos que possuem idênticos quadro fático e discussão de direito, e pedido e causa de pedir.

APURAÇÃO DE CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. GLOSAS. MATÉRIA JÁ APRECIADA EM PROCESSO ADMINISTRATIVO DIVERSO.

Incabível nova apreciação de matéria já analisada em processo administrativo diverso, relativo aos mesmos fatos, ao mesmo período de apuração e ao mesmo tributo.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 489 e ss., por meio do qual repete, basicamente, os mesmos argumentos já delineados em sua manifestação de inconformidade.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A Recorrente apresentou vários pedidos de ressarcimento e, após analisá-los, a unidade de origem promoveu lançamento do PIS/Cofins devidos nos períodos de apuração de 01/2012 a 12/2013 (processo administrativo nº 19311.720238/2016-45, ora também examinado), em face da escrituração de créditos indevidamente descontados na apuração.

Deferido em parte o crédito e interposta manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a parcialmente procedente, daí a interposição do recurso voluntário.

Em síntese, a Recorrente, *grosso modo*, repete, no recurso voluntário, os mesmos argumentos já declinados na sua primeira peça de defesa. E pede o julgamento conjunto do presente processo com outros de seu interesse em que se debatem as mesmas matérias. É o que se fará nesta assentada.

Preliminarmente, a Recorrente sustenta a nulidade do Despacho Decisório, ao argumento de carência de motivação e de que não haveria a necessária individualização das glosas de créditos.

Não é o que se vê dos autos.

No próprio Despacho Decisório, consta a orientação de que maiores informações sobre a análise dos créditos poderiam ser obtidas no sítio eletrônico da RFB:

Para informações complementares da análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, verificação de valores

devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".

Base Legal: Lei nº 10.637, de 2002, Lei nº 10.865, de 2004, art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. Art. 74 da Lei 9.430, de 1996. Art. 43 da IN RFB nº 1.300, de 2012.

Não fosse o bastante, como a própria Recorrente já indica, no bojo da mesma ação fiscal foram analisados vários outros processos de mesma natureza e efetuado um lançamento de PIS/Cofins integrado por Termo de Verificação Fiscal onde a mesma análise também foi depurada.

Cabe ressaltar, ademais, que a eventual correção do Despacho Decisório (e também do lançamento) pelos órgãos que compõem o Contencioso Administrativo, mediante a reversão de créditos glosados pela fiscalização, não macula a decisão (ou mesmo o lançamento), senão que o conforma à legislação aplicável, considerada a jurisprudência administrativa e judicial.

Rejeitada a preliminar de nulidade, passamos a reproduzir, pelos motivos já declinados, o nosso voto proferido no processo administrativo nº 19311.720238/2016-45, adotando-o, também aqui, como razão de decidir:

*Rejeitada a preliminar de nulidade, vemos que o litígio versa sobre o conceito de insumos para o efeito da apuração do PIS/Cofins não cumulativo, definição que, no entender do Superior Tribunal de Justiça - STJ, em decisão proferida na sistemática dos recursos repetitivos (portanto, de observância aqui obrigatória, conforme art. 62 do RICARF/2015), deve atender aos critérios da **essencialidade e da relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço na atividade econômica realizada pelo contribuinte (Recurso Especial nº 1.221.170/PR):*

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para

determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos realtivos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.

*4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.***

No caso específico, a fiscalização aplicou o conceito mais restritivo ao conceito de insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB. E aí glosou os seguintes créditos (consoante Termo de Verificação Fiscal):

a) Desconto de créditos sobre embalagens de transporte (“big-bag”);

b) Desconto de créditos sobre serviços de mecanização agrícola (preparação do solo, plantio, cultivo, adubação, pulverização de inseticidas e colheita mecanizada da cana de açúcar);

c) Desconto de créditos sobre materiais diversos aplicados na lavoura de cana;

d) Desconto de créditos sobre serviços de transporte da cana colhida nas lavouras do contribuinte até a usina de açúcar e álcool;

e) Desconto de créditos sobre serviços de estufagem de containeres, transbordos e elevação portuária, cabendo neste caso ser ressaltado que a legislação prevê o creditamento das contribuições apenas somente sobre os dispêndios com armazenagem e fretes sobre vendas;

f) Desconto de créditos sobre itens diversos não identificados na EFD – Contribuições como insumos (rolamentos, arruelas, parafusos, válvulas, correntes, pinos, acoplamentos, buchas, mancais, chapas, perfis, cantoneiras, tubos e barras de aço);

g) Desconto de créditos sobre serviços, peças de manutenção, pneus, óleo diesel, graxas e lubrificantes para tratores, colhedoras de cana, ônibus e caminhões;

h) Desconto de crédito sobre encargos de depreciação calculados sobre o custo corrigido de máquinas, equipamentos, instalações, benfeitorias e edifícios, conforme registros contábeis nas contas 1030202002 – Máquinas e Equipamentos – Depreciação Acumulada, 1030214002 – Instalações – Depreciação Acumulada, 1030206002 – Benfeitorias –

Depreciação Acumulada, 1030205002 – Edifícios – Depreciação Acumulada, e 3040699007 – Depreciações – Custo Corrigido, o que contraria a vedação expressa contida no artigo 2º, § 1º da IN SRF nº 457, de 2004;

i) Desconto de crédito sobre encargos de depreciação calculados sobre veículos automotores, móveis e utensílios, licenças e softwares, equipamentos de informática, embarcações fluviais, aeronaves e containeres utilizados em transporte de açúcar (tipo big-bag);

j) Desconto de crédito presumido sobre aquisição de cana de açúcar de pessoa jurídica não agroindústria;

k) Desconto de crédito presumido sobre o PIS e a Cofins apurados sobre a Receita de Vendas de Açúcar não destinado à alimentação humana, mas sim à fabricação de bebidas e refrigerantes;

l) Desconto de crédito presumido sobre valor superior ao PIS e à Cofins apurados sobre a Receita de Vendas de Açúcar.

Consideradas as razões que fundamentaram a impugnação, a DRJ baixou os autos em diligência, a fim de dirimir algumas dúvidas. Foram elas:

I. Quanto ao item “H” – “NULIDADE PARCIAL–INEXISTÊNCIA DE REAVALIAÇÃO DOS ATIVOS” (fls. 981 a 988), considerando as alegações e documentos trazidos pela IMPUGNANTE, apresentar planilhas ou memórias de cálculo acompanhados de documentos que demonstrem que a IMPUGNANTE tenha reavaliado seus ativos e que tenha tomado crédito em relação a tais valores. Apresentar também a relação desses lançamentos com totalização, mês a mês, de modo a ficar apurado o cálculo da glosa em relação a esse item “H”. II. Quanto ao item “I” – “DAS GLOSAS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO” (fls. 1041 a 1047), considerando as alegações e documentos trazidos pela IMPUGNANTE, apresentar planilhas ou memórias de cálculo, acompanhados de documentos que demonstrem que a IMPUGNANTE tenha se creditado sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado sobre os bens citados no referido item “I”, em desacordo com a legislação de regência. Também apresentar a totalização dos valores desses lançamentos, mês a mês, de modo a ficar apurado o cálculo da glosa em relação a esse item “I”. III. Por fim, dar ciência do resultado da diligência acima solicitada ao interessado, para que esse, se assim desejar, se manifeste sobre esta documentação no prazo de trinta dias, retornando, então, os autos a esta DRJ/RJO para julgamento.

E no Relatório de Diligência Fiscal, a autoridade que a realizou prestou as seguintes informações:

Quanto ao item I, esclarece a fiscalização que, muito embora os registros feitos pelo contribuinte de créditos do PIS e da Cofins

sobre os valores escriturados na conta contábil 3040699007 com denominação “Depreciações Custo Corrigido”, as novas informações apresentadas na impugnação comprovam que, de fato, não ocorreu reavaliação do valor dos ativos.

No entanto, essas mesmas informações mostram que parte dos bens que serviram de base de cálculo do PIS e da Cofins e que foram classificados como máquinas e equipamentos, na verdade tratam-se de outros veículos ou seus componentes, tais como tratores, dollys, transbordos, carregadeiras, carrocerias, reboques e semi-reboques. Sendo assim, não podem compor a base de cálculo dos créditos sobre depreciação, por falta de previsão legal.

***Quanto ao item II**, segue anexo demonstrativo com planilha do recálculo das diferenças do PIS e da Cofins devidas, consideradas as exclusões das glosas sobre a reavaliação de ativos e levando em conta a memória de cálculo da depreciação apresentada pelo contribuinte às fls. 1453/1481 destes autos.*

A DRJ, então, julgou parcialmente procedente a impugnação, nos termos seguintes:

- ☐ *Manter integralmente as glosas relacionadas ao conceito de insumo nos itens “A” a “G” do Termo de Verificação Fiscal.*
- ☐ *Afastar a glosa relacionada à reavaliação de ativos no item “H” do Termo de Verificação Fiscal.*
- ☐ *Manter parcialmente a glosa relacionada aos encargos de depreciação do ativo imobilizado no item “I” do Termo de Verificação Fiscal, de acordo com os novos valores de glosa apresentados após a diligência (desconsiderados os valores inovados na diligência).*
- ☐ *Afastar integralmente todas as glosas efetuadas em relação aos créditos presumidos apurados pelo contribuinte nos itens “J” a “L” do Termo de Verificação Fiscal.*
- ☐ *Manter o critério adotado de não considerar o saldo de crédito de períodos anteriores para o cálculo dos valores lançados no auto de infração de que trata este processo.*

O recurso de ofício, esclareçamos melhor, teve por fundamentos as seguintes matérias, que totalizaram a exoneração de crédito em limite superior ao de alçada:

- a) a reversão de créditos do PIS/Cofins sobre os valores escriturados na conta contábil 3040699007 com denominação “Depreciações Custo Corrigido”, uma vez que as informações apresentadas na impugnação, e confirmadas na diligência, comprovam que não ocorreu a reavaliação do valor dos ativos;*
- b) a manutenção parcial da glosa relacionada aos encargos de depreciação do ativo imobilizado no item “I” do Termo de Verificação Fiscal, de acordo com os novos valores de glosa apresentados após a diligência (foram desconsiderados os valores inovados na diligência, uma vez que a DRJ*

acertadamente entendeu que tal procedimento equivaleria a alterar o lançamento originário);

c) a reversão da glosa de créditos presumidos oriundos de aquisição de cana de açúcar de pessoa jurídica "não agroindustrial";

d) a reversão da glosa sobre crédito presumido oriundo de receita de vendas de açúcar não destinado à alimentação humana, mas à fabricação de bebidas e refrigerantes;

e) a reversão sobre o desconto de crédito presumido superior ao PIS/Cofins apurados sobre a receita de vendas de açúcar.

Os motivos da exoneração de parte do crédito foram muito bem enfrentados no acórdão recorrido, razão pela qual passamos a adotá-los, também aqui, como fundamento desta decisão, mas a respeito dos quais faremos, ao final de sua transcrição, importante consideração, que, como se verá, nos levarão a adotar, no ponto a ser suscitado, entendimento dele divergente (todavia, transcreveremos na íntegra o voto, apenas quanto às matérias que levaram à exoneração de parte do crédito lançado, para que aos demais integrantes da Turma seja dado pleno conhecimento das controvérsias):

DAS GLOSAS SOBRE REAVALIAÇÃO DOS ATIVOS - Ítem "H" do Termo de Verificação Fiscal:

Sobre essa glosa que a AUTORIDADE FISCAL chamou no Termo de Verificação Fiscal de "Desconto de crédito sobre encargos de depreciação calculados sobre o custo corrigido", não haviam informações suficientes para afirmar que os valores glosados eram créditos apurados e descontados pela IMPUGNANTE sobre encargos de depreciação calculados sobre a reavaliação de seus ativos.

A IMPUGNANTE contestou que não reavaliou seus ativos.

Então, esta 16ª Turma de Julgamento converteu o julgamento em diligência a fim de que a unidade de origem apresentasse planilhas ou memórias de cálculo acompanhados de documentos que demonstrassem que a IMPUGNANTE tenha reavaliado seus ativos e que tenha tomado crédito em relação a tais valores e apresentar também a relação desses lançamentos com totalização, mês a mês, de modo a ficar apurado o cálculo da glosa em relação a esse item "H". A unidade de origem lavrou Termo de Intimação Fiscal (fls. 1371 a 1374), contra a IMPUGNANTE, que atendeu e apresentou os documentos solicitados.

Então, a unidade de origem, a DRF/Jundiaí-SP, no Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1482 a 1484), conclui e esclarece que, muito embora os registros feitos pelo contribuinte de créditos do PIS e da Cofins sobre os valores escriturados na conta contábil 3040699007 com denominação "Depreciações Custo Corrigido", as novas informações apresentadas na impugnação

comprovam que, de fato, não ocorreu reavaliação do valor dos ativos.

Por esse motivo voto por afastar a glosa em relação a este item.

(...)

DAS GLOSAS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO - Ítem "I" do Termo de Verificação Fiscal:

Cabe analisar as glosas sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado nos valores recalculados após a diligência.

A unidade de origem, glosou créditos sobre encargos de depreciação calculados sobre veículos automotores, móveis e utensílios, licenças e softwares, equipamentos de informática, embarcações fluviais, aeronaves e containeres utilizados em transporte de açúcar (tipo big-bag) por entender não que não estão listados nas hipóteses que a legislação permite o creditamento do PIS e da Cofins.

A IMPUGNANTE contestou. Afirma que foram realizadas glosas sobre depreciação de ativos imobilizados que sequer se creditou.

Como os documentos anexados aos autos não deixaram claro que essas glosas foram efetuadas apenas sobre os créditos de PIS e COFINS efetivamente apurados pela IMPUGNANTE sobre a depreciação dos seus ativos, foi determinado em resolução à unidade de origem, que essa apresentasse planilhas ou memórias de cálculo, acompanhados de documentos que demonstrem que a IMPUGNANTE tenha se creditado sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado em desacordo com a legislação de regência e também apresentasse a totalização dos valores desses lançamentos, mês a mês, de modo a ficar apurado o cálculo da glosa.

De modo a atender o que lhe fora exigido por meio de Resolução desta 16ª Turma de Julgamento, a DRF/Jundiaí intimou a IMPUGNANTE a apresentar demonstrativo das bases de cálculo dos descontos de créditos do PIS e Cofins sobre o Imobilizado. Então, tendo a IMPUGNANTE atendido a intimação, a AUTORIDADE FISCAL da unidade de origem substituiu a base de glosas anteriormente efetuadas pelo demonstrativo apresentado pela IMPUGNANTE na intimação fiscal.

Nesse demonstrativo em forma de planilha (fl.1485), foram glosados os créditos de depreciação tomado em relação aos itens listados como: veículos automotores, móveis e utensílios, licenças e softwares, equipamentos de informática, embarcações fluviais e containers big-bag.

A IMPUGNANTE afirma que em relação aos bens sobre os quais de fato tomou crédito relativos a sua depreciação, todos são essenciais ao desenvolvimento do seu processo produtivo diante da já demonstrada relevância da etapa agrícola no referido ciclo agroindustrial, e tendo em vista a disposição contida nos artigos 3º, parágrafo 1º, inciso III de ambas as Leis 10.637/02 e 10.833/03, imperativo o cancelamento dessas glosas.

Art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003:

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

...

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou **para utilização na produção de bens destinados à venda** ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)*

...

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

...

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

A discriminação dos bens para os quais foram apurados encargos de depreciação, constante do Auto de Infração – veículos automotores, móveis e utensílios, licenças e softwares, equipamentos de informática, embarcações fluviais e containers big-bag, embora todos utilizados em algum processo da IMPUGNANTE, não são utilizados no processo industrial de fabricação de açúcar e álcool. Assim, por infringência ao dispositivo legal acima transcrito, corretas as glosas efetuadas.

(...)

DAS GLOSAS SOBRE CRÉDITOS PRESUMIDOS ORIUNDOS DE AQUISIÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR DE PESSOA JURÍDICA “NÃO AGROINDUSTRIAL” - Item “J” do Termo de Verificação Fiscal.

Conforme relatado, AUTORIDADE FISCAL em seu Termo de Verificação Fiscal, ítem “J” (fl.903) glosou o “Desconto de crédito presumido sobre aquisição de cana de açúcar de pessoa jurídica não agroindústria”, pois segundo seu entendimento, não poderiam ter sido apurados créditos de pessoas jurídicas não agroindustriais.

Foram elaboradas pela AUTORIDADE FISCAL as planilhas, “Raizen glosas crédito presumido pj não agroindústria 2012.xlsx” e “Raizen glosas crédito presumido pj não agroindústria 2013.xlsx”, anexadas ao presente processo na forma de arquivos não pagináveis vinculados aos documentos nominados de “Termo de Anexação de Arquivo Não Paginável - Plan de cálculo das glosas de créd. presumido 2012” e “Termo de Anexação de Arquivo Não Paginável - Plan de cálculo das glosas créd. presumido 2013” (fls. 932 a 933).

Nessas planilhas, a AUTORIDADE FISCAL apurou os totais mensais de PIS e Cofins apurados sobre os valores de compra de cana de açúcar da IMPUGNANTE, cujos fornecedores têm pelo menos um CNAE não relacionado à atividade agroindustrial. Esses totais mensais foram levados para os “Detalhamentos das diferenças de PIS e COFINS devidas apuradas pela fiscalização” no ‘Demonstrativo anexo ao Termo de Verificação Fiscal’ (fls. 906 a 925), cujos valores servem de base para os lançamentos no Auto de Infração.

Da forma como essa glosa foi sucintamente descrita no Termo de Verificação Fiscal e da forma como foi apurado o cálculo dessa glosa nas planilhas “Raizen glosas crédito presumido pj não agroindústria 2012.xlsx” e “Raizen glosas crédito presumido pj não agroindústria 2013.xlsx” bastou a presença de um CNAE não relacionado à atividade agroindustrial em um fornecedor de cana de açúcar para a AUTORIDADE FISCAL automaticamente considerar tal fornecedor “pessoa jurídica não agroindústria” e conseqüentemente glosar os créditos referentes às aquisições de cana de açúcar de fornecedores em tal situação.

A IMPUGNANTE destaca que nada impede que as pessoas jurídicas que tenham as mais diversas atividades principais, exerçam, em caráter secundário, a atividade venda de cana-de-açúcar caracterizando-se como comercial agropecuária (ou agroindústria), permitindo-se tal creditamento.

Conforme a Lei nº 10.925/2004, base legal citada pela AUTORIDADE FISCAL em seu Termo de Verificação Fiscal:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e ..., destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

...

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

...

Cumprе ressaltar que em nenhum momento a AUTORIDADE FISCAL buscou afastar o direito ao crédito em razão de que tais operações não teriam sido relacionadas com a venda de cana-de-açúcar, mas, sim, pelo simples fato de terem sido firmadas com pessoas jurídicas que não seriam agroindústrias.

Além de inexistente a restrição apontada pela AUTORIDADE FISCAL da DRF/Jundiaí, cabe verificar o método que adotou para tal glosa.

Conforme amostragem realizada pela IMPUGNANTE as fls. 1054 e 1055 desse processo, as pessoas jurídicas, de cujas compras os créditos apurados foram glosados, são produtores de cana-de-açúcar, conforme critério adotado AUTORIDADE FISCAL da DRF/Jundiaí: possuem pelo menos um CNAE em que consta tal atividade.

Pesquisas feitas por amostragem nos sistemas internos da RFB a partir da relação das pessoas jurídicas, de cujas compras os créditos apurados foram glosados, também apontam possuir, além do CNAE relacionado pela AUTORIDADE FISCAL da DRF/Jundiaí, CNAE relacionado à atividade agroindustrial ou agropecuária.

Além disso a informação que consta no CNAE não é por si só suficiente para caracterizar que a empresa não exerça atividade agropecuária.

Errada, portanto, a acusação fiscal nessa questão, devendo ser cancelada essa glosa.

(...)

DA GLOSA SOBRE CRÉDITO PRESUMIDO ORIUNDO DE RECEITA DE VENDAS DE AÇÚCAR NÃO DESTINADO À ALIMENTAÇÃO HUMANA, MAS À FABRICAÇÃO DE BEBIDAS E REFRIGERANTES - Item “K” do Termo de Verificação Fiscal.

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, pode ser descontado crédito presumido sobre as compras de cana de açúcar para a produção de açúcar destinado diretamente à alimentação humana e é glosado, conforme descrito no item “k)” desse termo, o desconto de crédito presumido sobre o PIS e a Cofins apurados sobre a Receita de Vendas de Açúcar não destinado à alimentação humana, mas sim à fabricação de bebidas e refrigerantes.

O crédito presumido condicionado a venda de açúcar é calculado sobre a aquisição dos insumos, como a cana de açúcar, destinados a sua produção.

No Termo de Verificação Fiscal, é citada pela AUTORIDADE FISCAL, a Lei 10.925/2004, que em seu artigo 8º, passou a permitir apuração desse crédito em relação a aquisição de insumos de pessoa física, cooperado pessoa física e de pessoas jurídicas exercendo algumas condições.

A possibilidade de desconto desses créditos está de forma mais clara no artigo 5º da IN 660/2006, também citado pela AUTORIDADE FISCAL em seu Termo de Verificação Fiscal:

*Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar **créditos presumidos** calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como **insumos na fabricação de produtos**:*

I - destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

(...) Nas “Plan de cálc glosas cred. Presumido 2012” e “Plan de cálc glosas cred. Presumido 2013” arquivos não pagináveis correspondentes aos seu respectivos Termos de Anexação de Arquivo Não Paginável, anexados às folhas 934 a 935 desse processo, são apresentadas as planilhas “Raizen vendas açúcar para ind bebidas 2012.xlsx” e “Raizen vendas açúcar para ind bebidas 2013.xlsx”. Nessas planilhas, a AUTORIDADE FISCAL, ao invés de calcular crédito presumido sobre o valor da cana de açúcar utilizada como insumos na fabricação de açúcar destinado à alimentação humana ou animal, calculou crédito sobre o valor de venda do açúcar a produtores de bebidas destinadas ao consumo humano. Mas não é sobre a venda de açúcar que esse crédito é calculado, na verdade, essa operação de venda apenas condiciona a tomada do crédito sobre a operação anterior de aquisição da cana.

Também foram efetuadas glosas sobre os períodos entre agosto de 2013 e dezembro de 2013, hiato no qual a IMPUGNANTE sequer registrou créditos referentes a esse crédito presumido.

Conforme os já mencionados artigo 8º da Lei 10.925/2004 e artigo 5º da IN 660/2006, esse crédito presumido é decorrente das compras de cana de açúcar para a produção de açúcar destinado à alimentação humana ou animal. Da forma como foi sucintamente descrita a glosa desse crédito no Termo de Verificação Fiscal, ainda que fosse calculada corretamente sobre as compras e não sobre as vendas, como de fato aconteceu, o açúcar vendido para as indústrias de bebidas e refrigerantes é destinado à alimentação humana.

Errada, portanto, a acusação fiscal nessa questão, devendo ser cancelada essa glosa.

(...)

DO DESCONTO DE CRÉDITO PRESUMIDO SUPERIOR AO PIS E À COFINS APURADOS SOBRE A RECEITA DE VENDAS DE AÇÚCAR - Ítem “L” do Termo de Verificação Fiscal:

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, o aproveitamento do crédito presumido sobre as compras de cana de açúcar para a produção de açúcar está limitado ao PIS e à Cofins apurados sobre as Receitas de Vendas de Açúcar destinado à alimentação humana.

Nesse item “L”, a AUTORIDADE FISCAL glosou a diferença entre o que ela entendeu ser os créditos presumidos apurados pela IMPUGNANTE na aquisição de cana de açúcar menos o que ele entendeu ser a contribuição (Pis ou Cofins) apurada pela

IMPUGNANTE sobre sua receita de venda de açúcar a partir das informações prestadas nos Dacon.

O que a AUTORIDADE FISCAL entendeu ser a contribuição (Pis ou Cofins) apurada pela IMPUGNANTE sobre sua receita de venda de açúcar não foi especificamente contestada pela IMPUGNANTE. As somas mensais dessa contribuição sobre a receita de venda de açúcar com as somas mensais das contribuições sobre as demais receitas (como da receita de venda de álcool, de etanol, de melaço, etc.) estão de acordo com os totais mensais das contribuições apuradas conforme fichas 15B e 25B do Dacon.

O que a AUTORIDADE FISCAL entendeu serem os créditos presumidos apurados pela IMPUGNANTE na aquisição de cana de açúcar foram os valores da linha 29 da Ficha 06A (Pis) e 16A (Cofins) do Dacon. Essa linha corresponde ao somatório dos créditos presumidos de atividades agroindustriais, incluídos os calculados sobre os insumos de origem animal, origem vegetal e os ajustes positivos e negativos de créditos.

Pelas informações prestadas nos Dacons e pelos cálculos no Termo de Verificação Fiscal, a AUTORIDADE FISCAL entende como créditos presumidos apurados pela IMPUGNANTE na aquisição de cana de açúcar para a produção de açúcar os créditos presumidos calculados sobre os insumos de origem vegetal e os ajustes positivos de créditos.

Entretanto, para a IMPUGNANTE os ajustes positivos de créditos correspondem aos créditos apurados sobre a venda de etanol no mercado interno, conforme expressa disposição contida no artigo 1º, da Lei nº 12.859/13, conversão da Medida Provisória nº 613/13. E, de fato, a IMPUGNANTE, coerentemente com sua impugnação, passou a apurar os créditos apurados sobre a venda de etanol e demonstrá-los em seus Dacon somente a partir da publicação da referida medida provisória, em junho de 2013.

No Termo de Verificação Fiscal, para fundamentar a glosa sobre o desconto de crédito presumido superior ao Pis e à Cofins apurados sobre a receita de vendas de açúcar, além de descrever os principais dispositivos legais em seu início, a AUTORIDADE FISCAL cita especificamente o trecho da ementa da Solução de Consulta nº 24, de 21 de janeiro de 2010, expedida pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 9ª Região Fiscal, in verbis:

(...) O crédito presumido antes mencionado somente pode ser utilizado para desconto dos valores devidos a título de Cofins resultantes da comercialização das mercadorias produzidas com os produtos in natura adquiridos, não podendo ser objeto de compensação com outros tributos ou de ressarcimento.

A construção dessa Solução de Consulta nº 24/2010 da Disit da 9ª RF, foi feita a partir dos seguintes dispositivos legais: Lei nº 10.637/2002, art. 3º, Lei nº 10.833/2002, art. 3º; Lei nº 10.925/2004, art. 8º, caput, e §§ 1º e 4º; IN SRF nº 660/2006,

art. 2º, I e IV, e § 1º; art. 3º, I, §§ 1º e 2º; art. 5º, I, “d”; e art. 6º, I.

Quanto à utilização do crédito presumido pelas agroindústrias (item 16, fl.12, dessa SC), o caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, citado tanto pela AUTORIDADE FISCAL em seu Termo de Verificação Fiscal, quanto pela citada Solução de Consulta referida acima, é claro em definir a utilização permitida para o crédito em questão: “deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração”.

Tal imposição significa que do valor devido a título de PIS/Pasep e de Cofins, pela comercialização das mercadorias industrializadas com os produtos in natura adquiridos, a agroindústria poderá descontar o crédito presumido apurado.

E a IN SRF nº 660, de 2004, citada no Termo de Verificação Fiscal, deixa o assunto bem evidenciado:

Art.8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

[...]§3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.

§4º O crédito presumido deve ser apurado de forma segregada e seu saldo deve ser controlado durante todo o período de sua utilização.

Assim, de acordo com a Lei nº 10.925/04 e com a IN 660/04, o crédito presumido da agroindústria não pode ser utilizado para compensação ou ressarcimento, pode apenas ser utilizado para dedução de cada contribuição. E caso não possa ser aproveitado para dedução de cada contribuição no período, seu saldo deve ser controlado segregadamente, até ser totalmente utilizado nos períodos seguintes.

A AUTORIDADE FISCAL, diferentemente do disposto na Lei nº 10.925/04 na IN 660/04 e na Solução de Consulta nº 24/2010 da Disit da 9ª RF, para cada mês em que esse crédito presumido foi apurado em valor maior do que a contribuição apurada sobre a receita de venda de açúcar glosou a diferença a maior do valor do crédito. Esse crédito, apurado sobre a aquisição de cana de açúcar, não pode ser utilizado para compensação ou ressarcimento, mas pode ser utilizado para dedução da contribuição devida apurada em relação às mercadorias produzidas, não apenas sobre a contribuição devida sobre a receita de venda da mercadoria “açúcar”. E sobrando saldo, esse não deve ser glosado, esse saldo deve ser controlado e utilizado nos períodos seguintes.

Errada, portanto, a acusação fiscal nessa questão, devendo ser cancelada essa glosa.

Discordamos, no entanto, quanto ao entendimento em relação aos créditos presumidos oriundos de aquisição de cana de açúcar de pessoa jurídica "não agroindustrial". Não obstante admitidos no acórdão recorrido, ao fundamento de que o fato de a empresa vendedora não desenvolver atividade agropecuária não impediria o creditamento, uma vez não haver qualquer exigência legal no sentido de qualificar o vendedor dos bens que ensejariam o crédito presumido em tela, a verdade é que somente a aquisição da cana-de-açúcar efetuada junto a pessoa jurídica ou cooperativa de produção que exerça atividade agropecuária dá direito à apuração e à dedução do crédito presumido de que trata o art. 8º da lei nº 10.925, de 2004. É o que se extrai da própria lei (inciso III do § 1º, supra), daí que, ao menos quanto a esta matéria, divergimos do voto acima reproduzido, para manter a glosa efetuada pela fiscalização, de sorte que ao recurso de ofício deve ser dado parcial provimento.

Recentemente, nesta mesma Turma, assim também se decidiu:

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR. EMPRESA VENDEDORA QUE NÃO EXERCE ATIVIDADE AGROPECUÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 8º da lei nº 10.925/04 prevê que a aquisição de mercadorias de origem vegetal destinados à alimentação humana dá direito a crédito presumido ao adquirente. O fato da empresa vendedora não desenvolver uma atividade agropecuária impede o respectivo creditamento.

(Acórdão nº 3201-004.161, de 28/08/2018)

As matérias cuja apreciação remanesce no recurso voluntário são as seguintes:

- a) Desconto de créditos sobre embalagens de transporte ("big-bag");*
- b) Desconto de créditos sobre serviços de mecanização agrícola (preparação do solo, plantio, cultivo, adubação, pulverização de inseticidas e colheita mecanizada da cana de açúcar);*
- c) Desconto de créditos sobre materiais diversos aplicados na lavoura de cana;*
- d) Desconto de créditos sobre serviços de transporte da cana colhida nas lavouras do contribuinte até a usina de açúcar e álcool;*
- e) Desconto de créditos sobre serviços de estufagem de containeres, transbordos e elevação portuária, cabendo neste caso ser ressaltado que a legislação prevê o creditamento das contribuições apenas somente sobre os dispêndios com armazenagem e fretes sobre vendas;*
- f) Desconto de créditos sobre itens diversos não identificados na EFD – Contribuições como insumos (rolamentos, arruelas,*

parafusos, válvulas, correntes, pinos, acoplamentos, buchas, mancais, chapas, perfis, cantoneiras, tubos e barras de aço);

g) Desconto de créditos sobre serviços, peças de manutenção, pneus, óleo diesel, graxas e lubrificantes para tratores, colhedoras de cana, ônibus e caminhões;

i) Desconto de crédito sobre encargos de depreciação calculados sobre veículos automotores, móveis e utensílios, licenças e softwares, equipamentos de informática, embarcações fluviais, aeronaves e containeres utilizados em transporte de açúcar (tipo big-bag).

E, finalmente, como se demonstrará ao final, também discordamos das glosas de despesas com o tratamento de água, resíduos e análises laboratoriais.

Conforme já expusemos noutros votos, os bens e serviços utilizados na fase agrícola, assim como a depreciação de tais bens, não ensejam, a nosso juízo, o creditamento de PIS/Cofins.

*É que, segundo o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, somente geram o direito ao crédito, no regime não cumulativo, os bens e serviços utilizados como insumos na **produção ou fabricação** de bens ou produtos **destinados à venda**. Vejam:*

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

*Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;
(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (g.n.)

Note-se que o dispositivo legal descreve de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Se se pretendesse abarcar todas as despesas realizadas para a obtenção da receita, não veríamos o elenco de hipóteses que vemos na norma. Ademais, consoante deixou cristalino o legislador na Exposição de Motivos da Medida Provisória – MP n.º 135, de 30/10/2003, posteriormente convertida na Lei n.º 10.833, de 2003, um dos principais motivos para o estabelecimento do regime não cumulativo na apuração do PIS e da Cofins foi combater a verticalização artificial das empresas, a fim de que as diversas etapas da fabricação de um produto ou da prestação de um serviço pudesse ser realizado por empresas diversas, de sorte a gerar condições para o crescimento da economia.¹ Admitir que, no cálculo dos créditos, se incluam os dispêndios na aquisição daqueles bens ou serviços só remotamente empregados na produção do produto final ou no serviço prestado – os chamados "insumos dos insumos" – é não apenas permitir o que o legislador pretendeu desestimular, mas é também legislar.

¹ Exposição de Motivos da Medida Provisória – MP n.º 135, de 2003: 1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

*Afinal, os diplomas legais aqui referidos delimitaram os insumos àqueles bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na **produção ou fabricação** de bens ou produtos **destinados à venda**, é dizer, **aqueles insumos efetivamente empregados no produto final do processo de industrialização ou no serviço prestado ao tomador, não aqueles bens ou serviços consumidos, pela próprio contribuinte, em etapas anteriores, aqueles, enfim, só remotamente empregados.***

*No caso em tela, como já antecipamos, os créditos pretendidos pela Recorrente têm origem nos gastos realizados na produção da cana-de-açúcar, ou seja, na fase agrícola, não na industrial (é só nesta fase que se pode permitir o creditamento com fundamento no inciso II do art. 3º). Considerando que tais despesas não foram utilizadas diretamente na **fabricação dos produtos vendidos** (v.g., nem por hipótese o defensivo agrícola por entrar na fabricação do açúcar, do álcool ou de subprodutos da indústria sucralcooleira), não se faz possível o creditamento.*

É como vem entendendo a 3ª Turma da CSRF. Exemplificativamente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Data do fato gerador: 29/02/2004 COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. INSUMO DE INSUMO. IMPOSSIBILIDADE A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre gastos com serviços de transporte de funcionários, combustíveis e lubrificantes para o maquinário agrícola e aquisições de adesivos, corretivos, cupinícidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas utilizados nas lavouras de cana-de-açúcar.

(Redator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Acórdão nº 9303-005.541, de 16/08/2017)

*Esse, contudo, não é, como todos sabemos, o entendimento dos demais integrantes desta Turma², de modo que, **somente por economia processual e apreço ao princípio da colegialidade**, também passamos a adotar aqui aquele plasmado nos fundamentos que vimos de reproduzir. Assim, **os gastos realizados na fase agrícola para o cultivo de cana-de-açúcar a ser utilizado na produção do açúcar e do álcool também podem ser levados em consideração para fins de apuração de créditos para o PIS/Cofins.** No caso aqui julgado, referem-se aos seguintes itens (consoante alíneas acima):*

² PROCESSO PRODUTIVO. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. ETAPA AGRÍCOLA. CUSTOS. CRÉDITO.

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no cultivo da cana de açúcar guardam estreita relação de pertinência, emprego e essencialidade com o processo produtivo das variadas formas e composição do álcool e do açúcar e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não cumulativas. (Rel. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Acórdão nº 3201-003.411, 02/02/2018)

b) Desconto de créditos sobre serviços de mecanização agrícola (preparação do solo, plantio, cultivo, adubação, pulverização de inseticidas e colheita mecanizada da cana de açúcar);

c) Desconto de créditos sobre materiais diversos aplicados na lavoura de cana;

d) Desconto de créditos sobre serviços de transporte da cana colhida nas lavouras do contribuinte até a usina de açúcar e álcool;

f) Desconto de créditos sobre itens diversos não identificados na EFD – Contribuições como insumos (rolamentos, arruelas, parafusos, válvulas, correntes, pinos, acoplamentos, buchas, mancais, chapas, perfis, cantoneiras, tubos e barras de aço);

g) Desconto de créditos sobre serviços, peças de manutenção, pneus, óleo diesel, graxas e lubrificantes para tratores, colhedoras de cana, ônibus e caminhões;

i) Desconto de crédito sobre encargos de depreciação calculados sobre veículos automotores, móveis e utensílios, licenças e softwares, equipamentos de informática, embarcações fluviais e containeres utilizados em transporte de açúcar (embora conste da alínea "i", na redação anteriormente transcrita, retiramos as aeronaves, porque, conforme ela própria assevera e consta de um dos demonstrativos que integram o acórdão recorrido, a Recorrente sobre elas nada se creditou).

Há de se registrar, para melhor esclarecimento do que se trata, algumas observações a respeito dos itens relacionados na mesma alínea "i". Segundo a Recorrente, a) os veículos são aqueles utilizados na fase agrícola, como tratores e colheitadeiras, ônibus para transporte, dollys etc. (conta contábil 1030203002); b) os móveis e utensílios são materiais e equipamentos utilizados no processo produtivo da cana, bem como no seu acondicionamento, processamento e pesagens, tais como estufa, centrífuga, balança etc. (conta contábil 1030204002); c) as licenças e softwares são ativos tecnológicos aplicados no maquinário aplicados na lavoura (conta contábil 1030210002); d) as embarcações são utilizadas no transporte da cana entre a lavoura e a unidade produtora (conta contábil 1030212002). Tais informações, acompanhadas de registros fotográficos no recurso voluntário, em nenhum momento foram antes contraditadas pela fiscalização, quer por ocasião do lançamento, quer na diligência.

Concordamos, todavia, com a glosa do crédito em relação aos serviços de estufagem de containeres, transbordos e elevação portuária, pois, com efeito, a legislação não prevê o creditamento das contribuições sobre os serviços de capatazia (alínea "e", *supra*). Comunga do mesmo entendimento a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF:

PIS. SERVIÇOS DE CAPATAZIA E ESTIVAS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de capatazia e estivas por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos de PIS no regime não-cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

(Acórdão nº 9303-004.383, de 08/11/2016)

Prosseguindo, agora sobre os crédito tomados em relação às embalagens de transporte ("big-bag"), como é de todos conhecido, temos entendido — e recentemente também assim fizemos noutro processo envolvendo a mesma empresa — que se deve considerá-las insumo, no regime não cumulativo de PIS/Cofins, pois destinadas à proteção ou ao acondicionamento do produto final no seu transporte. Conforme Acórdão nº 3201-004.164, de 28/08/2018:

NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM OU DE TRANSPORTE QUE NÃO SÃO ATIVÁVEIS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

É considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo comprador.

Finalmente, cumpre registrar que os créditos tomados em relação aos gastos com o tratamento de água, de resíduos e com análises laboratoriais não foram expressamente citados no texto que encerra o Termo de Verificação Fiscal, mas consta das planilhas a ele e ao acórdão recorrido anexadas.

Contudo, mesmo que os considerássemos não originalmente apreciados, se é entendimento dos demais conselheiros que compõem esta Turma que os gastos realizados na fase agrícola para o cultivo de cana-de-açúcar podem ser considerados na apuração de créditos para o PIS/Cofins, não há razão para afastar a possibilidade de creditamento quanto os gastos com o tratamento de água (fase agrícola e industrial) e de resíduos (fase industrial) e análises laboratoriais (fase agrícola e industrial). Aliás, é cediço, constitui importante requisito para a produção de açúcar e álcool o tratamento de seus resíduos industriais e o seu constante monitoramento.

E, por último, quanto ao não reconhecimento dos saldos de créditos de períodos anteriores, cumpre observar que, com efeito, conforme destacado na decisão recorrida, a consequência é o não aproveitamento dos mesmos saldos para a dedução de valores devidos em períodos subsequentes. Todavia, tais saldos ficam subordinados ao que aqui decidido, já que o entendimento será replicado nos processos a este conexos.

O pedido de realização de nova diligência (ou de perícia) afigura-se absolutamente desnecessário em face de tudo o que expusemos aqui e das informações já carreadas aos autos (art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972).

*Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício. E **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, para:*

*(i) **reverter** todas as glosas de créditos decorrentes dos gastos sobre os seguintes itens:*

(i.1) embalagens de transporte (“big-bag”);

(i.2) serviços de mecanização agrícola (preparação do solo, plantio, cultivo, adubação, pulverização de inseticidas e colheita mecanizada da cana de açúcar);

(i.3) materiais diversos aplicados na lavoura de cana;

(i.4) serviços de transporte da cana colhida nas lavouras do contribuinte até a usina de açúcar e álcool;

(i.5) itens diversos não identificados na EFD – Contribuições como insumos (rolamentos, arruelas, parafusos, válvulas, correntes, pinos, acoplamentos, buchas, mancais, chapas, perfis, cantoneiras, tubos e barras de aço);

(i.6) Desconto de créditos sobre serviços, peças de manutenção, pneus, óleo diesel, graxas e lubrificantes para tratores, colhedoras de cana, ônibus e caminhões;

(i.7) encargos de depreciação calculados sobre veículos automotores, móveis e utensílios, licenças e softwares, equipamentos de informática, embarcações fluviais e contêineres utilizados em transporte de açúcar;

(i.8) gastos com o tratamento de água, de resíduos e análises laboratoriais;

*(ii) **manter** a decisão da DRJ quanto à não consideração do saldo de crédito de períodos anteriores para o cálculo dos valores lançados no auto de infração de que trata este processo, e, finalmente, (iii) **manter** todas as glosas de créditos sobre os serviços de estufagem de containeres, transbordos e elevação portuária.*

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário,
para:

(i) reverter todas as glosas de créditos decorrentes dos gastos sobre os seguintes
itens:

(i.1) embalagens de transporte (“big-bag”);

(i.2) serviços de mecanização agrícola (preparação do solo, plantio, cultivo, adubação, pulverização de inseticidas e colheita mecanizada da cana de açúcar);

(i.3) materiais diversos aplicados na lavoura de cana;

(i.4) serviços de transporte da cana colhida nas lavouras do contribuinte até a usina de açúcar e álcool;

(i.5) itens diversos não identificados na EFD – Contribuições como insumos (rolamentos, arruelas, parafusos, válvulas, correntes, pinos, acoplamentos, buchas, mancais, chapas, perfis, cantoneiras, tubos e barras de aço);

(i.6) Desconto de créditos sobre serviços, peças de manutenção, pneus, óleo diesel, graxas e lubrificantes para tratores, colhedoras de cana, ônibus e caminhões;

(i.7) encargos de depreciação calculados sobre veículos automotores, móveis e utensílios, licenças e softwares, equipamentos de informática, embarcações fluviais e contêineres utilizados em transporte de açúcar;

(i.8) gastos com o tratamento de água, de resíduos e análises laboratoriais;

(ii) manter a decisão da DRJ quanto à não consideração do saldo de crédito de períodos anteriores para o cálculo dos valores lançados no auto de infração de que trata este processo, e, finalmente,

(iii) manter todas as glosas de créditos sobre os serviços de estufagem de containeres, transbordos e elevação portuária.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Redator Designado

O presidente incumbiu-me de redigir o acórdão na parte pertinente aos gastos de capatazia e estiva.

Os gastos com logística, na operação de aquisição de insumos, geram direito a crédito por comporem o conceito contábil de custo de aquisição de mercadoria³.

Os gastos logísticos para movimentação de insumos, internamente ou entre estabelecimentos da mesma empresa, inserem-se no contexto de produção do bem, porque inerentes e relevantes ao respectivo processo produtivo. Desse modo, devem gerar direito de crédito, na esteira do Resp 1.221.170/PR, que tramitou sob o regime dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), e que vincula o Carf (art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno).

No caso dos gastos logísticos na venda, entendo que estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Entendo que são termos cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda.

Assim, tais dispêndios logísticos estão inseridos no direito de crédito, respeitados os demais requisitos da Lei, como, por exemplo, que o serviço seja feito por pessoas jurídicas tributadas pelo Pis e Cofins.

(assinatura digital)

Marcelo Giovani Vieira, Redator Designado.

³ 11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.273/10)

Declaração de Voto

Conselheiro Tatiana Josefovicz Belisário.

A presente declaração de voto tem por objetivo externar o posicionamento pelo qual acompanhei o Relator "pelas conclusões" relativamente à preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte.

Em seu Recurso Voluntário o contribuinte demonstra que a Fiscalização, ao efetuar a lavratura do Auto de Infração, deixou de individualizar as glosas realizadas, deixando, inclusive, de lavrar Termo de Verificação Fiscal próprio, fazendo simples remissão a TVFs de períodos de apuração diversos. Além disso, deixou de indicar a espécie dos créditos glosados (crédito de insumos ou créditos presumidos). Ao assim proceder, a Fiscalização imputou à Recorrente excessivo ônus de defesa que, ainda que cumprido adequadamente pelo contribuinte, não afasta o excesso fiscal, passível de reconhecimento de nulidade do procedimento.

Não obstante ao exposto, há que se considerar que, na hipótese dos autos, o mérito da demanda foi resolvido de modo favorável ao contribuinte, incorrendo-se em hipótese típica de aplicação do §3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Desse modo, externo meu posicionamento não pela improcedência da preliminar de mérito, mas, sim, pela possibilidade de sua superação, no presente julgamento, nos exatos termos do §3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

(assinado digitalmente)

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário