



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

Processo nº 11610.720328/2013-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-004.233 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2018
Matéria COFINS. INSUMO
Recorrente RAIZEN ENERGIA S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

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 Cofins, no regime não-cumulativo, como serviços de logística, respeitados os demais requisitos da Lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

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 da Cofins, apurada no 4º trimestre de 2012.

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

*Trata-se de Pedido de Ressarcimento Eletrônico retificador (PER nº 08549.88285.110414.1.5.09-9175), relativo a **crédito de Cofins não cumulativa sobre operações no mercado externo do 4º trim/2012**, no valor de **R\$ 52.708.656,71**, seguido de Declarações de Compensação Eletrônicas (DCOMP) e apresentadas em formulário específico (neste processo e naqueles de nºs 11610.720329/2013-51 e 12585.720006/2013-85, apensos a este), para compensação de débitos próprios e de empresas sucedidas.*

*Consoante o Despacho Decisório SAORT/DRF Bauru/SP nº 169/2017, o direito creditório foi **parcialmente reconhecido**, no valor de **R\$ 25.712.300,09**, conforme fundamentos descritos abaixo:*

Fundamentação

O Pedido de Ressarcimento e a Declaração de Compensação encontram-se amparados na Lei nº 5.172, de 25/10/66, e na IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, que atualmente trata da matéria, estando revogadas as Instruções Normativas anteriores, e que disciplina entre outros, o ressarcimento e a compensação de créditos de Cofins não-cumulativa.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de folhas 299 a 331, que é parte integrante e indissociável do presente despacho, no período objeto do pedido, a interessada foi submetida a procedimento fiscal com o intuito de verificar a regularidade da apuração do PIS e da Cofins, que culminou com a lavratura de Auto de Infração, bem como do Termo de Verificação Fiscal em tela, consubstanciados no processo nº 19311.720238/2016-45, já regularmente cientificados à contribuinte pela abertura dos documentos junto à Caixa Postal do Domicílio Tributário

Eletrônico em 08.11.2016, os quais foram transladados para o presente processo, a fim de subsidiar a presente decisão.

No curso do referido procedimento foram apurados os créditos de PIS e Cofins a que a contribuinte teria direito, conforme consta do “Demonstrativo Anexo ao referido Termo de Verificação Fiscal – Detalhamento das Diferenças de Cofins Devidas Apuradas pela Fiscalização” (processo nº 19311.720238/2016- 45), que foram resumidos pela Fiscalização desta DRF no Termo de Verificação de folhas 294 a 298, tendo sido constatado a procedência parcial do direito creditório pleiteado, no montante de R\$ 25.712.300,09.

Posto isto e considerando-se o valor apurado como passível de ressarcimento/compensação a título de Cofins não-cumulativa, referente ao 4º trimestre de 2012, bem como as compensações solicitadas, segundo tabela 2 supra, de rigor o reconhecimento parcial do direito creditório requerido e a homologação parcial das compensações pleitadas (vide demonstrativo de cálculo de folhas 514 a 518). (destaques acrescidos)

Consta o seguinte resumo da mencionada ação fiscal no referido Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 294/298:

(...)

Consta no Dacon que as apurações do PIS e da COFINS são feitas no regime não cumulativo e, também, com alíquotas por unidade de medida de produto na condição de contribuinte, e o método de determinação dos créditos é o vinculado à receita auferida no mercado interno e de exportação com base na proporção dos custos diretamente apropriados. Informa créditos vinculados às receitas:

tributada no mercado interno, não tributada no mercado interno e de exportação; crédito presumido da atividade agroindustrial calculado sobre insumos de origem vegetal. Os créditos informados nos DICON e na Escrituração Fiscal Digital Contribuições –EFD Contribuições são os mesmos constantes do Pedido de Ressarcimento acima transcritos.

4. O regime de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, ao qual se submeteu a contribuinte nos períodos sob análise, foi o do Lucro Real. Dessa forma a empresa enquadrava-se, no período, na sistemática de apuração do PIS e COFINS no regime não cumulativo para todos os produtos.

5. Anteriormente a essa ação em curso, foi realizada na Raízen Energia S/A 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, com emissão do Auto de Infração - AI nº 19311.720238/2016-45 lançando contribuições devidas de PIS e COFINS não cumulativos.

6. Neste processo de Auto de Infração (AI) ficaram apuradas as bases de cálculo mensais dos créditos de PIS e Cofins, menores que as calculadas e informadas pela empresa nos DICON e

EFD Contribuições. A fiscalização não aceitou diversos gastos incluídos pela empresa em suas apurações, resultando em glosas nos créditos, com base nos fundamentos legais relatados no Termo de Verificação Fiscal do AI.

7. Ficaram apurados, pela fiscalização anterior, no Termo de Verificação Fiscal, os valores de todos os créditos de PIS e Cofins não cumulativos que a empresa tem direito após as deduções das glosas. No Auto de Infração 19311.720238/2016-45 foram utilizados apenas os créditos vinculados à receita tributada no mercado interno e os presumidos da agroindústria, resultando em lançamento de contribuições. Os créditos vinculados à receita de exportação e os vinculados à receita não tributada no mercado interno foram objetos de PER/DCOMP, em análise nesta ação fiscal. Está informado no item 10.1 do Termo de Verificação Fiscal do AI:

“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.”

8. Este processo refere-se ao pedido de ressarcimento de créditos vinculados à receita de exportação do 4º trimestre de 2.012, com os seguintes valores:

...

9. Os créditos apurados na fiscalização encerrada em 04/11/2016, constantes do “Demonstrativo Anexo ao Termo de Verificação Fiscal – Detalhamento das Diferenças de COFINS Devidas Apuradas pela Fiscalização”, processo 19311.720238/2016-45, resumidamente foram:

(omissis)

10. Anexado o Termo de Verificação Fiscal contido no processo 19311.720238/2016-45, formado pelas folhas 895/926, que contém as apurações de todos os créditos do período de 01/2012 a 12/2013.

11. Concluindo, a empresa solicita neste processo R\$ 52.708.656,71 e a fiscalização apurou o crédito de COFINS vinculado à receita de exportação de R\$ 25.712.300,09, distribuídos mensalmente conforme o quadro acima.

(...). (destaques acrescidos)

O Termo de Verificação Fiscal contido no processo 19311.720238/2016- 45, por sua vez, foi acostado às e-fls 299 a 331 e faz parte integrante e indissociável deste processo, nele constando os fundamentos para a glosa dos créditos.

No referido Termo de Verificação Fiscal, de e-fls 299 a 331, a fiscalização registra a verificação por amostragem dos documentos fiscais e das declarações, bem como descreve a atividade da contribuinte como "a industrialização e a comercialização de açúcar, álcool e geração e comercialização de energia térmica e elétrica".

Transcreve os dispositivos legais pertinentes à apuração de créditos (Lei nº 10.637/2002, art. 3º, incisos I, II, IV, V, VII e IX; IN SRF nº 247/2002, art. 66, incisos I, II e IV, §§ 1º e 2º; Lei nº 10.833/2003, art. 3º, incisos I, II, III, IV, VI, VII, VIII e IX, §1º, inciso III, §2º, incisos I e II, e art. 15, inciso V; IN SRF nº 404/2004, art. 8º, incisos I, II, III e IV; IN SRF nº 457/2004, art. 1º, incisos I e II, §3º, inciso II, art. 2º, incisos I, II e III, §1º; Lei nº 10.925/2004, art. 1º, inciso XXII, art. 8º, §1º, inciso III, §§2º e 3º, inciso III; IN SRF nº 660/2006, art. 5º, inciso I, alínea "e", art. 9º, parágrafo único, incisos I e II).

E conclui que o legislador optou por listar de forma exaustiva os bens e serviços capazes de gerar créditos e atrelou a determinada atividade, dizendo que a aquisição de um bem ou serviço, mesmo que listado, poderá ou não gerar crédito a ser descontado, dependendo da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica.

*Afirma que, em relação à atividade econômica realizada pela contribuinte, isto é, indústria de açúcar e álcool (**recepção da cana > limpeza da cana > preparo para moagem ou difusão > extração do caldo > tratamento do caldo através de calagem, sulfitação, fosfatação, carbonatação e uso de óxido de magnésio > açúcar ou álcool**), e geração de energia térmica e elétrica, tendo em vista a legislação que rege a matéria, podem ser descontados créditos do PIS e da Cofins calculados somente sobre os sobre os gastos com os seguintes itens:*

- a) Materiais utilizados como insumos e aplicados diretamente na fabricação do açúcar e do álcool e na geração de energia térmica ou elétrica;
- b) Fretes sobre o transporte dos fornecedores desses insumos até o estabelecimento do adquirente;
- c) Serviços e peças de manutenção das máquinas de produção do açúcar e do álcool e de geração de energia térmica ou elétrica;
- d) Energia elétrica consumida em seus estabelecimentos;
- e) Leasing mercantil;
- f) Aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa;
- g) Aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa;
- h) Fretes e armazenagem nas operações de vendas;
- i) Encargos de depreciação calculados sobre o custo de aquisição dos prédios e máquinas e equipamentos de produção; e j) Crédito presumido sobre as compras de cana de açúcar para a produção

de açúcar destinado diretamente à alimentação humana. Neste caso, deve ser observado que o aproveitamento do crédito presumido está limitado ao PIS e à Cofins apurados sobre as Receitas de Vendas de Açúcar destinado à alimentação humana, ou seja, não poderá, por exemplo, ser descontado das contribuições apuradas sobre as receitas de vendas de álcool ou etanol.

*Acusa que, em análise da **Escrituração Contábil Digital - ECD** (contas contábeis 1010403066 – PIS Não Cumulativo a Recuperar – Presumido Cana, 1010403065 –PIS Não-Cumulativo a Recuperar – MI – Tributável, 1010403043 - PIS Não Cumulativo a Recuperar – Não Tributável, 1010403044 – PIS Não Cumulativo a Recuperar – ME, 1010403064 – Cofins Não Cumulativo a Recuperar – Presumido Cana, 1010403063 – Cofins Não-Cumulativo a Recuperar – MI – Tributável, 1010403049 – Cofins Não-Cumulativo a Recuperar – Não Tributável, 1010403050 - Cofins Não-Cumulativo a Recuperar – ME, 1030202002 – Máquinas e Equipamentos – Depreciação Acumulada, 1030214002 –Instalações – Depreciação Acumulada, 1030206002 – Benfeitorias – Depreciação Acumulada, 1030205002 – Edifícios – Depreciação Acumulada, e 3040699007 – Depreciações – Custo Corrigido), da **Escrituração Fiscal Digital - EFD-Contribuições** e do **DACON**, constatou e glosou os seguintes créditos, por não se enquadrarem no conceito de insumo nem estarem listados nas hipóteses legais de permissão de creditamento:*

- 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.

*Quanto à impossibilidade do desconto dos créditos acima mencionados, cita ementa do **Acórdão nº 14-61.092**, desta 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, bem como da Solução de Consulta DISIT/SRRF 9ª RF nº 24, de 2010.*

*Por fim, ressalta que foram também glosados integralmente os créditos remanescentes de meses anteriores informados nas **fichas 14A** (R\$ 22.919.568,79) e **24A** (R\$ 105.043.054,09) do **DACON** do período de apuração de **janeiro/2012**, tendo em vista o resultado da ação fiscal sobre os períodos do ano-calendário 2011, que concluiu pela insuficiência de crédito para a compensação de todos os débitos vinculados, conforme consta no processo nº **10880.723546/2015-12** e nos **PER/DCOMP** nºs **07655.74178.300312.1.3.09-5954** e **38976.31164.140812.1.1.08-5200**.*

Destaca que os valores do PIS/Pasep e da Cofins devidos pela contribuinte em razão das glosas de valores erroneamente descontados a título de créditos estão detalhados no demonstrativo e nas planilhas de cálculo, anexos a este Termo de Verificação Fiscal.

A contribuinte foi cientificada do Despacho Decisório SAORT/DRF Bauru/SP nº 169/2017, em 03/05/2017, conforme Termo de Abertura de Documento no eprocesso.

Em 01/06/2017 a interessada apresentou sua Manifestação de Inconformidade, acompanhada de documentos, conforme Termo de Solicitação de Juntada no e-processo.

Após afirmar a tempestividade da defesa, requer o julgamento em conjunto desta defesa com as demais apresentadas nos processos listados abaixo, eis que conexos, pois 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)

Fundamenta-se nos arts. 55, §§ 1º e 3º, 56 e 58 do Código de Processo Civil, com supedâneo no art. 15 do mesmo Código processual.

Na sequência, faz um breve resumo dos fatos, acusando que o TVF relacionado ao 4º trim/2012 (doc. 03) indicou os valores pleiteados, bem como os montantes deferidos e indeferidos pela fiscalização com relação ao presente Pedido de Ressarcimento, contudo não discriminou as rubricas relacionadas aos valores dos créditos deferidos e indeferidos.

E que na fundamentação da decisão a autoridade fiscal adotou, de forma genérica, os termos do TVF que faz parte do auto de infração controlado no processo nº 19311.720238/2016-45 (doc. 04), "que abarca o período completo dos anos-calendário de 2012 e 2013 e, portanto, não explicitou, de forma individualizada as razões para o não reconhecimento de parte do crédito pleiteado, importando em ausência de fundamentação do ato administrativo, em clara violação às disposições contidas no artigo 93, inciso IX, da Constituição do Brasil, bem como artigo 59, do Decreto 70.235/72."

Acrescenta que no referido TVF do auto de infração a autoridade fiscal ignora a atividade econômica da produção agrícola e menciona jurisprudência que discorre apenas acerca da possibilidade de creditamento sobre insumos integrados diretamente aos bens destinados à venda (açúcar e álcool).

Afirma que a falta de motivação se verifica de plano, na medida que o malfadado TVF que instruiu o auto de infração controlado no processo nº 19311.720238/2016- 45 (i) não esclarece o conceito de insumo adotado frente a

cada item (bem e serviço) adquirido, bem como (ii) não traz um cotejo entre a glosa dos créditos (indeferimento do direito creditório neste Pedido de Ressarcimento) e a inaplicabilidade dos bens no processo produtivo da requerente, que necessariamente contempla a fase agrícola. E que a simples menção de encampar as razões do auto de infração controlado em outro processo, de nº 10880.723546/2015-12, não é suficiente, por si só, para justificar o indeferimento dos créditos neste caso, diante do dever de obediência ao art. 37 da CF/88, além dos requisitos do art. 142 do CTN e dos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72.

Destaca que, por o TVF do Despacho Decisório relativo ao “2º trim/2013” (doc. 03) ser omissivo quanto às rubricas cujos créditos não restaram reconhecidos, a contribuinte tomou como base as glosas efetuadas no processo nº 19311.720238/2016-45, incidentes sobre depreciação do ativo imobilizado, cujo cálculo considerou o valor integral das contas contábeis onde foram registrados, supostamente reavaliadas (item 'H' do Auto de Infração), a fim de demonstrar que o presente Pedido de Ressarcimento não abarcou qualquer crédito relacionado a bens reavaliados, “já que a Requerente não procedeu com a correção dos custos de aquisição daqueles bens, bem como em relação a muitos daqueles bens sequer registrou crédito, de modo que não existe pleito de reconhecimento creditório sobre bens alegadamente reavaliados pela DD. Autoridade Fiscal, bem como bens que sequer registra crédito de Contribuições Sociais sobre a depreciação de diversos deles”. Também aqui acusa ausência de fundamentação no Despacho Decisório.

Informa que as contas contábeis patrimoniais cujos códigos são iniciados com o número 10 (ex: 1030202002) referem-se a lançamentos por depreciação mensal ao passo que a conta contábil nº 3040699007 se reporta à contrapartida contábil de todas aquelas contas patrimoniais, baseando-se a fiscalização na simples denominação da conta contábil nº 3040699007, que contém a expressão “Custo Corrigido”.

Ressalta que a própria IN SRF nº 457/2004 autoriza o desconto de crédito sobre o encargo de depreciação dos bens arrolados nas contas contábeis indicadas pela fiscalização, o que evidencia que sequer foi analisado o conteúdo dos documentos fornecidos pela contribuinte (os bens arrolados). Porém, afirma ser fato não ter reavaliado os bens contidos naquelas contas contábeis, sequer havendo nos autos prova nesse sentido, dizendo ter havido erro na descrição dos fatos cumulado com a falta de intimação específica para esclarecimentos, denotando violação aos art. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, e ao art. 142 do CTN.

Aponta como prova da não reavaliação dos bens contidos nas contas citadas aquele bem registrado sob o código BAR2-163459-0 (Sistema Irrigação Edra Mod Sied 1) na conta contábil “1030202002 – Máquinas e Equipamentos”, que possui vida útil de 10 anos e se deprecia como regra em igual período, conforme IN SRF nº 162/98. Diz que simples cálculo matemático conduz à conclusão de que a depreciação está ocorrendo na proporção autorizada, sem qualquer atualização do custo de aquisição, não havendo fundamento para a glosa procedida naquele processo, reiterando inexistir Pedido de Ressarcimento sobre alegadas diferenças de atualização do custo dos bens.

Apresenta planilhas anexas (docs. 06 a 08) indicando os bens do ativo permanente sobre os quais foi tomado crédito (indicado pelo número 1 na coluna “Vinc.

Prod.”) e os bens sobre os quais não houve crédito (indicado pelo número 2 na mesma coluna),

ressaltando que do total de 40.664 ativos não tomou crédito sobre encargo de depreciação sofrido por 13.327 dos bens (32,77%).

Acusa que mesmo se tivesse reavaliado – o que não fez – a fiscalização glosou indiscriminadamente os encargos de depreciação, incluindo glosas sobre créditos que jamais foram tomados.

Julga, assim, evidente a nulidade, diante da violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Do contrário, protesta pela realização de diligência e perícia para que se verifique a inexistência de qualquer correção do custo de aquisição dos bens do ativo imobilizado e para que a autoridade fiscal esclareça sob quais fundamentos veio a concluir que a contribuinte teria corrigido o custo dos bens dessas contas e se creditado deles, bem como que tais diferenças teriam sido objeto do presente Pedido de Ressarcimento.

No mérito, aponta que o TVF contido no processo nº 19311.720238/2016- 45 adota conceito restritivo para insumo, concluindo, a partir da atividade da requerente, não ser possível o crédito sobre (i) bens e serviços aplicados na fase agrícola de produção de cana de açúcar - principal insumo da agroindústria sucroalcooleira, (ii) determinadas etapas de preparo da cana à fase de produção industrial, bem como (iii) despesas relacionadas à movimentação portuária para exportação de produtos finais.

Destaca inexistir neste processo pedido de crédito presumido da agroindústria, pois delimitado o pedido de ressarcimento às despesas vinculadas a receitas de exportação.

Mediante largo arrazoadado, toma o conceito de insumo adotado pela jurisprudência administrativa e judicial e pela doutrina, centrado, basicamente, na essencialidade dos bens e serviços na

atividade da empresa e que integram o custo de produção (direta ou indiretamente), a fim de comprovar a possibilidade de gerar créditos sobre bens e serviços utilizados também na fase de produção agrícola (cana de açúcar usada como matéria-prima na fabricação de açúcar e álcool), amparada por laudo da Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiróz - ESALQ na descrição de sua atividade e etapas de produção agrícola (doc.

05). Ressalta que dentro dos custos de produção do açúcar e do álcool os gastos com a área agrícola correspondem a quase 70% do total.

Diz que a discussão se insere na verticalização da produção, quando é o próprio contribuinte quem fabrica a matéria-prima (in casu, cana de açúcar), sobre a qual a jurisprudência administrativa já está sedimentada no sentido de ser plenamente possível se creditar desses insumos. Registra existir decisões do CARF que beneficiam, inclusive, a própria recorrente nos períodos de 2006 e 2009.

Desta forma, conclui que todos os bens e serviços com créditos indeferidos pela fiscalização e que compuseram o custo de produção deverão ser considerados como insumos para fins de creditamento do PIS/Pasep e da Cofins.

Destaca o seu objeto social, constante do estatuto, como “(i) a produção, venda e comercialização de açúcar de cana-de-açúcar e seus subprodutos, dentro ou fora da República Federativa do Brasil; (ii) a produção de etanol de cana-de-açúcar e de subprodutos do etanol, dentro ou fora da República Federativa do Brasil, sua venda nos países onde são produzidos pela Cia. e sua comercialização dentro ou fora da República Federativa do Brasil; (iii) o desenvolvimento e licenciamento de tecnologia relativa à produção de cana-de-açúcar, seus subprodutos e etanol (não apenas a partir da cana-de-açúcar)

dentro ou fora da República Federativa do Brasil; (iv) a produção e venda, nas instalações da Cia., de vapor e eletricidade gerados a partir de insumos e subprodutos do processo de produção de cana-de-açúcar, de matérias-primas usadas para essa cogeração e de quaisquer produtos derivados resultantes dessa cogeração; (v) o investimento em, e a operação de, infra-estrutura logística relativa a açúcar de cana-de-açúcar ou a etanol (não apenas a partir da cana-de-açúcar), incluído dutos no Brasil e nos demais países em que a Cia. produza açúcar de cana-de-açúcar, etanol ou seus subprodutos; (vi) o transporte de passageiros e de carga, incluindo transporte de passageiros e mercadorias sobre a água; (vii)

a exploração agrícola de terra de propriedade da Cia. ou de terceiros; (...).”

E acusa ser absolutamente restritivo o entendimento esposado no Acórdão DRJ/RPO nº 14-61.092 – 11ª Turma de Julgamento, tomado como fundamento pela fiscalização, pois denota o total desconhecimento do processo produtivo/industrial de obtenção do açúcar e do álcool a partir da cana de açúcar.

Traz detalhes do processo produtivo industrial (agroindústria), dizendo que a cana de açúcar é o principal insumo para a fabricação do açúcar e do álcool, cujo volume de participação da fase agrícola fica nítido em cada uma de suas fases, que se inicia antes do efetivo plantio, com estudos técnicos para delimitação da área de implantação da unidade industrial e de plantio, abrangendo ainda: arrendamento ou aluguel de terras; análise de tipo de solo; preparação do solo para plantio (aração profunda, gradagem, subsolagem, curvas de nível, abertura de estradas; calagem); seleção e melhoria das mudas (aprimoração genética, campos de multiplicação, transferência para viveiros, transporte para o campo); plantio (utilização de maturadores, herbicidas); corte, carregamento, transporte para unidade industrial, utilização de procedimentos físico-químicos para transformação em açúcar e álcool.

Conclui ser de rigor reconhecer que todos os dispêndios incorridos com bens e serviços adquiridos na fase agrícola (principal etapa do processo produtivo), tais como na preparação do solo, plantio da cana, corte, colheita e transporte do campo até a área industrial, são totalmente imprescindíveis ao desenvolvimento do seu processo produtivo/industrial.

Passa, então, a rebater cada uma das glosas que supõe sejam objeto do despacho decisório recorrido, já que nele não individualizadas.

DAS DESPESAS COM EMBALAGENS DE TRANSPORTE (“BIG-BAG”) E PALLETS - ITEM A DO “TVF DO AUTO DE INFRAÇÃO” *Acusa que a fiscalização não considerou passível de crédito as despesas com embalagens e itens de transporte da cana de açúcar, diante do conceito restritivo de insumo.*

Explica que as embalagens tipo big bag, containers e sacos são diretamente utilizadas e se desgastam no leva e traz dos insumos e produtos (como a cana e o açúcar) entre as unidades fabris e os centros agrícolas, sendo evidente a sua essencialidade e utilização no processo produtivo, pois possibilitam a movimentação em grande escala.

Contra a glosa dos créditos de pallets de madeira, acusa inexistir uma única linha no TVF que menciona essa negativa, o que também contribui para a nulidade arguida. De todo modo, esclarece que são itens usuais e se inserem no contexto do acondicionamento e transporte de insumos e estocagem dos produtos intermediários e finais, sendo utilizados como suporte para as embalagens.

Conclui, portanto, pela essencialidade no processo produtivo, observando que as embalagens e os pallets também compõem o custo de produção e são utilizados no transporte de insumos internos e entre estabelecimentos produtores.

Cita jurisprudência.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA - ITEM B DO “TVF DO AUTO DE INFRAÇÃO”

Contra a utilização do conceito restritivo de insumo e da impossibilidade de tomar crédito na fase agrícola reitera o quanto já exposto na defesa, dizendo que os serviços de mecanização agrícola referentes a (i) preparação do solo, (ii) plantio, (iii) cultivo, (iv)

adubação, (v) pulverização de inseticidas e (vi) colheita mecanizada são essenciais ao processo produtivo, na medida em que a cultura da cana-de-açúcar seria inviável sem a realização de quaisquer uma destas etapas.

Acrescenta que os dispêndios com as atividades de preparo da área de plantio, do trato da cana-de-açúcar e da soca (que é a cana-de-açúcar de segundo corte), a colheita, o carregamento e a abertura de estradas, são determinantes para o desenvolvimento das atividades produtivas/industriais desenvolvidas pela contribuinte.

Cita jurisprudência.

DESPESAS COM MATERIAIS DIVERSOS APLICADOS NA LAVOURA - ITEM ‘C’ DO “TVF DO AUTO DE INFRAÇÃO”

Diz que, pelas próprias razões fiscais, os materiais diversos são aplicados na lavoura da cana, e, na linha do quanto discorrido acima, devem ser considerados insumos, uma vez que intrinsecamente relacionados à produção agrícola.

Traz exemplos dos itens glosados concluindo que, pelo próprio teor dos itens, já se verifica serem todos serviços e peças de reposição de máquinas e equipamentos agrícolas, os quais, inclusive, integram o custo de produção.

Destaca que a produção agrícola é intensiva, de modo que as fases agrícola e industriais seguem ininterruptamente, necessitando os bens frequentemente de reparos e reposição de peças devido o desgaste sofrido.

Cita jurisprudência.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE TRANSPORTE DA CANA COLHIDA NAS LAVOURAS DA REQUERENTE ATÉ A USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL - ITEM ‘D’ DO “TVF DO AUTO DE INFRAÇÃO” *Mais uma vez, mediante os mesmos argumentos, contrapõe-se ao conceito restritivo de insumo e da impossibilidade de tomar crédito na fase agrícola, mormente sobre despesas com transporte da cana colhida entre a lavoura e a usina de açúcar e álcool, diante do fato da cana ser seu principal insumo, sendo tal transporte serviço essencial para a produção industrial.*

Alega que o transporte do insumo dentro do próprio estabelecimento da contribuinte também deve ser considerado insumo da produção, pois sem ele o insumo não seria movimentado dentro do contexto do processo produtivo. Além disso, destaca que tal transporte integra o custo de produção.

Cita jurisprudência e requer o reconhecimento do crédito sobre despesas de transporte entre a lavoura e a usina – transporte interno de insumo entre estabelecimentos da própria contribuinte.

DESPESAS PORTUÁRIAS (TRANSPORTE INTERNO) - ITEM 'E' DO "TVF DO AUTO DE INFRAÇÃO" Contrapõe-se à glosa de serviços de estufagem de contêineres, transbordo e elevação portuária, dizendo que tais despesas de exportação são absolutamente essenciais à atividade para viabilizar a comercialização internacional de seus produtos finais (açúcar e álcool), devendo ser admitidos como insumos.

Afirma que os serviços são terceirizados e que o frete para venda das mercadorias é amplamente aceito pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

para fins de creditamento.

Entende que as despesas portuárias, no presente caso, nada mais são do que despesas de fretes utilizadas na comercialização internacional das mercadorias. E que o mesmo entendimento deve ser empregado ao frete realizado entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos acabados, na medida que igualmente compõe o custo do bem, de acordo com a legislação comercial.

Diz que as despesas portuárias são custos de produção, figurando como responsável pela manutenção dos seus produtos em instalações portuárias antes da remessa ao exterior.

Cita jurisprudência.

DESPESAS COM PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DO PROCESSO PRODUTIVO - ITEM 'F' DO "TVF DO AUTO DE INFRAÇÃO" *Diz que a glosa se deu sobre diversos itens que não teriam sido identificados na EFD-Contribuições como insumos, utilizados tanto na área agrícola como na industrial.*

Alega que são peças de reposição freqüentemente utilizadas pelos mais variados setores industriais, cujo crédito foi indeferido sem se atentar às atividades desempenhadas na fase industrial da produção da recorrente. Acusa que até na acepção restritiva tais bens poderiam ser considerados insumos, diante da obviedade da sua utilização.

Cita jurisprudência e a Solução de Divergência COSIT nº 13/2013, acrescentando que a leitura do laudo da ESALQ pode dirimir eventual dúvida acerca da aplicação dos itens.

DESPESAS COM SERVIÇOS, PEÇAS DE MANUTENÇÃO, ÓLEOS E COMBUSTÍVEIS APLICADOS NO MAQUINÁRIO DE PRODUÇÃO AGRÍCOLA - ITEM 'G' DO "TVF DO AUTO DE INFRAÇÃO" *Apona que a Fiscalização não reconheceu o direito de crédito sobre despesas referentes a*

aquisição de óleo diesel combustível, graxas, lubrificantes, serviços de manutenção, pneus e peças de reposição; todos estes bens aplicados aos (i) tratores, (ii)

colhedeiros, (iii) ônibus e (iv) caminhões vinculados à produção cana-de-açúcar.

E que conforme demonstrado na descrição de suas atividades:

(...) os **(i) tratores** são utilizados, dentre outras necessidades na lavoura, na fase de preparação do solo para plantio (gradagem e subsolagem), etapa absolutamente essencial à produção agrícola da cana-de-açúcar, de modo que devem ser considerados como insumos os bens aplicados para abastecimento desses equipamentos (óleo diesel, graxas e lubrificantes), bem como peças de reposição, pneus e serviços de manutenção, imprescindíveis para que os bens de produção sigam em funcionamento;

As **(ii) colhedeiros de cana**, por sua vez, como o próprio nome indica, são equipamentos utilizados na colheita da cana-de-açúcar, que sem eles fica inviabilizada a colheita da cana-de-açúcar, de modo que deve ser deferido o creditamento de itens de abastecimento, peças de reposição, pneus e manutenção desses equipamentos agrícolas.

Os **(iii) ônibus** são utilizados pela REQUERENTE para transporte dos funcionários na lavoura da cana-de-açúcar, de modo que são absolutamente essenciais no contexto produtivo para levar e trazer os empregados a seus postos de trabalho. Assim, também deve ser deferido o creditamento sobre despesas com abastecimento, peças de reposição e manutenção destes maquinários.

Já os **(iv) caminhões** são utilizados no transporte da cana-de-açúcar dentro do contexto do processo produtivo. Estes maquinários agrícolas são responsáveis pelo transporte da cana-de-açúcar entre estabelecimentos da REQUERENTE, nos trajetos entre a lavoura e a usina, conforme destacado na Seção V.3.4 (item d) desta Manifestação de Inconformidade. Dessa forma, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre itens de abastecimento (óleo diesel, graxas e lubrificantes), bem como peças de reposição, pneus e manutenção utilizados como insumos para caminhões.

Afirma que o laudo elaborado pela ESALQ destaca a essencialidade destes bens e acrescenta que o óleo diesel, graxas e lubrificantes são utilizados diretamente no abastecimento das referidas máquinas agrícolas, sendo também absolutamente essenciais para a produção agrícola, integrando seu custo de produção.

Cita jurisprudência a seu favor em processo no qual figura como interessada no ano de 2009, segundo a qual, inclusive, foi reconhecido o direito a despesas com transporte de pessoal na lavoura (insumos aplicados aos ônibus).

Acrescenta que o direito ao crédito sobre o óleo diesel decorre do art. 3º, §8º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e art. 3º da Lei nº 10.833/2003, pelos quais está a requerente autorizada, a seu critério, optar pelo regime de rateio proporcional. E que a manutenção do crédito do óleo diesel adquirido é possível em razão do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, mesmo que posteriormente revendido.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO - ITEM 'I' DO "TVF DO AUTO DE INFRAÇÃO" Diz que a Fiscalização nega o direito ao crédito sobre encargos de depreciação calculados sobre os seguintes grupos de bens do ativo imobilizado: (i) veículos automotores; (ii) móveis e utensílios; (iii) licenças e softwares; (iv) equipamentos de informática; (v) embarcações fluviais; (vi) aeronaves; e (vii) contêineres utilizados em transporte de açúcar.

Reitera a precariedade do trabalho fiscal, "na medida em que a DD.

AUTORIDADE FISCAL pode ter considerado indeferimentos em seu levantamento no "TVF do Despacho Decisório" do período sobre depreciação de ativos imobilizados das contas contábeis respectivas, em relação as quais a REQUERENTE sequer se creditou".

Aponta que naquela oportunidade restou identificado nas planilhas apresentadas que não houve o crédito relacionado a boa parte dos ativos imobilizados lançados na contabilidade, de modo que a consideração daqueles valores de cálculo do valor ora cobrado pelo indeferimento do crédito implica em exigência de tributo que não é devido.

Reitera, também, que caso não seja reconhecida a afirmação de defesa, requer a baixa em diligência "para que a DD. AUTORIDADE FISCAL confirme (i) quais os bens em relação aos quais tomou-se o crédito, bem como (ii) o valor do crédito correspectivo, e retificando o levantamento fiscal".

Com relação aos bens sobre os quais, de fato, tomou crédito das contribuições, indicados com o número 1 nas colunas "E" e "G" das planilhas do período global fiscalizado pelo "TDPF" (docs. 06 a 09 – protocolos suplementares), julga regular seu procedimento.

Alega que todos esses itens são essenciais ao seu processo produtivo, ainda mais diante da já demonstrada relevância da etapa agrícola no ciclo agroindustrial. E que, segundo a fiscalização, em razão dos bens, supostamente, não serem empregados diretamente na industrialização dos produtos finais,

sua “amortização” não poderia ser considerada para fins de creditamento.

Entende ser imperioso o direito ao crédito sobre encargo de depreciação, nos termos do art. 3º, §1º, inciso III, c/c inciso VI do caput, de ambas as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, dada a essencialidade e integração daqueles bens ao processo produtivo agrícola.

Discorre acerca da cada conta contábil, vinculando todos os bens à atividade agrícola.

Especificamente acerca da conta “licenças e softwares” , observa que a fiscalização, ao considerar somente a sua denominação, concluiu que tais ativos seriam destinados ao setor administrativo, quando, na verdade, destinam-se também ao setor agrícola, pois são ativos tecnológicos aplicados aos maquinários utilizados nas lavouras, assim como os itens da conta “equipamentos de informática”. E complementa:

Ainda mais grave – e novamente – o “TVF do Auto de Infração” menciona glosas naquela autuação do período sobre equipamentos sobre os quais não foi tomado o crédito e, portanto, ainda que a glosa dos softwares fosse devida em razão do restritivo conceito de “insumo” adotado pela fiscalização, jamais poderia haver glosa de “não créditos”. Aliado a isso, a DD. Autoridade Fiscal não pode inserir no montante de crédito indeferido valores referentes a rubricas sobre as quais a REQUERENTE sequer pleiteia o direito ao crédito.

Dessa forma, devem ser deferidos os créditos (i) sobre encargos de depreciação de softwares, uma vez que são parte do ativo imobilizado essencial e pertinente ao processo produtivo agrícola e (ii) canceladas as cobranças sobre bens os quais não houve crédito (mais uma vez, remete-se aqui à precariedade do trabalho fiscal e a ausência de fundamentação descrita na Seção IV.1 dessa defesa).

Também especificamente acerca da conta “aeronaves”, observa que possui apenas um item - Aeronave King Air B200GT - BY-118, sobre o qual a pessoa jurídica sequer se creditou de PIS/Pasep e Cofins, de modo que esse valor não pode ser considerado no indeferimento do direito creditório.

Novamente cita jurisprudência a seu favor em processo no qual figura como interessada, inclusive.

Afirma que, além da demonstração individual, a análise do Laudo/Parecer Técnico (Doc. nº 05) e a descrição das atividades da recorrente permitem verificar a pertinência e a relevância de cada um daqueles itens para o desenvolvimento das atividades.

DESPESAS COM TRATAMENTO DE ÁGUA, RESÍDUOS E ANÁLISES LABORATORIAIS – AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DESTE INDEFERIMENTO NO “TVF DO AUTO DE INFRAÇÃO” Acusa, também aqui, que os créditos relacionados a tratamento de água, resíduos e análises laboratoriais concorrem para a nulidade, porque não foram sequer

mencionados no TVF que acompanha o auto de infração (processo nº 19311.720238/2016-45),

a despeito de computados nos cálculos ali elaborados, de modo que o indeferimento do respectivo direito creditório não poderia subsistir, pois descumprido um dos requisitos para o lançamento - ausência de determinação da matéria tributável.

Ainda que assim não se entenda, julga que no mérito deve ser reconhecido o direito creditório, presumindo que o indeferimento teria ocorrido em razão do restritivo conceito de insumo e da impossibilidade de tomar crédito na fase agrícola.

Adota a mesma linha de defesa de que tais despesas são essenciais na fase agrícola, fundamentando-se, novamente, na jurisprudência a seu favor. Além disso, argumenta que são atividades obrigatórias do ponto de vista regulatório, em atendimento à legislação ambiental vigente, em especial a Política Nacional de Meio Ambiente (Lei nº 6.938/1981),

sendo requisito para renovação dos alvarás de funcionamento das usinas de açúcar e álcool.

Ao final, mesmo tendo sido expressamente mencionado no TVF do Despacho Decisório sobre não constar no Pedido de Ressarcimento o crédito presumido, relaciona abaixo os documentos comprobatórios dos equívocos fiscais sobre os créditos glosados no Auto de Infração, de modo a confirmar no Despacho Decisório sobre a inexistência de créditos sobre estes temas no Pedido de Ressarcimento:

- Doc. nº 10, protocolo suplementar de documentos – Demonstração dos equívocos nas glosas sobre crédito presumido na aquisição de cana-de-açúcar;
- Doc. nº 11, protocolo suplementar de documentos – Demonstração dos equívocos nas glosas sobre crédito presumido de operações de comercialização de açúcar para empresas produtoras de bebidas destinadas ao consumo humano;
- Doc. nº 12, protocolo suplementar de documentos – Demonstração dos tipos de açúcares e respectivos valores das operações dos períodos, que foram destinados para empresas produtoras de bebidas destinadas ao consumo humano; e • Doc. nº 13, protocolo suplementar de documentos – Demonstração do equívoco na glosa de suposto crédito presumido de cana-de-açúcar, quando na realidade o crédito apurado se trata do crédito presumido de etanol.

Repisa o pedido de diligência, indica seu perito e formula seus quesitos sobre os seguintes temas:

(i) Em relação ao item ‘H’ do “TVF do Auto de Infração” – itens que sequer são objeto de pedido de ressarcimento, porém conforme analisado não foram delimitados pelo “TVF do

Despacho Decisório” – “i) 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;”, tendo em vista que a REQUERENTE não reavaliou os bens do ativo imobilizado nas contas indicadas, bem como sequer tomou crédito sobre encargos de depreciação de diversos bens, conforme evidenciado anteriormente, é essencial a conversão em diligência, tendo em vista a absoluta ausência de análise do conteúdo das contas contábeis e seus itens pela fiscalização, para apurar sobre quais documentos concluiu que a REQUERENTE teria corrigido o custo desses ativos, e sobre quais bens houve crédito e qual o seu valor.

...

(ii) Em relação ao item ‘I’ do “TVF” – “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 contêineres utilizados em transporte de açúcar (tipo big-bag);”,

tendo em vista que a REQUERENTE não tomou crédito em relação a diversos bens objeto de indeferimento creditório, conforme evidenciado anteriormente, é essencial a conversão em diligência, tendo em vista a absoluta ausência de análise dos itens pela fiscalização, para apurar sobre quais bens houve crédito e qual o seu valor.

...

(iii) No que diz respeito ao direito de crédito – mérito dos insumos:

...

Encerra com o seguinte pedido:

Ante o exposto, a REQUERENTE requer às Vossas Senhorias que seja dado provimento à Manifestação de Inconformidade, para que, acolhendo-se a preliminar de nulidade, seja integralmente anulado o Despacho Decisório, para reconhecimento da integralidade do direito creditório pleiteado.

Caso assim não se entenda, requer-se o deferimento do pleito para produção de prova pericial, bem como, ainda com relação às preliminares arguidas:

i) Item “H”, sejam integralmente anuladas eventuais somas de valores aos indeferimentos de créditos perpetrados pela D. Autoridade Fiscal, que não tenham sido pleiteados pela REQUERENTE, pela completa e manifesta precariedade do trabalho fiscal, tendo em vista que a REQUERENTE em nenhum

*momento corrigiu o custo dos bens indicados nas contas, bem como sequer toma crédito de “PIS” e “COFINS” sobre diversos dos ativos nelas contidas. Caso assim não se entenda, requer-se a baixa do julgamento do processo em diligência nos termos do requerido na Seção VI; e ii) **Parcial do item “A”, referente ao indeferimento dos direitos creditórios sobre pallets de madeira, e sobre captação e tratamento de água, resíduos e análises laboratoriais**, sejam anulados integralmente, por não constarem no “TVF do Auto de Infração” e tampouco no “TVF do Despacho Decisório”, em flagrante infringência aos princípios da transparência, boa-fé, direito de defesa e contraditório.*

*No **mérito**, requer o provimento à Manifestação de Inconformidade, para, com relação aos **Itens “A (incluindo a aquisição de pallets de madeira), B, C, D, E, F, G e I”, e sobre captação e tratamento de água, resíduos e análises laboratoriais**, seja integralmente provida para homologação integral do creditório originalmente pleiteado, tendo em vista o enquadramento desses bens e serviços adquiridos como insumos, bem como que foram regularmente tomados créditos sobre encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado vinculados à produção.*

A 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/RPO n.º 14-75.856, de 22/11/2017 (fls. 954 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012 PROVAS.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de diligência e perícia em se tratando de prova a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012*

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE
COMPENSAÇÃO. COFINS. CRÉDITOS VINCULADOS A*

OPERAÇÕES DO MERCADO EXTERNO. CONEXÃO PROCESSUAL.

Baseando-se o Despacho Decisório em auto de infração controlado em processo específico, cuja impugnação já foi objeto de decisão em Primeira Instância Administrativa, sujeita a recurso de ofício necessário, a matéria questionada não comporta nova análise em mesma esfera de julgamento, adotando-se iguais razões de decidir daquela decisão, exceto com relação à inovação trazida em sede de diligência, cuja análise deve prosseguir no âmbito do reconhecimento do direito creditório, sob aspecto distinto.

A despeito de acolhidas as mesmas razões de decidir, deixa-se de implementar o resultado do julgamento constante de decisão de Primeira Instância sujeita a recurso de ofício necessário, dado que atinge a certeza e liquidez exigida no art. 170 do CTN, para fins de ressarcimento e/ou compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 1042 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 relativos 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 determinado 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, transbordo 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 DEPRECIAÇÃO 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)

...

Cumpre 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 à 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. 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 n.º 9303-005.541, de 16/08/2017)

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.

*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):*

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

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)

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