



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

Processo nº 19311.720238/2016-45
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3201-004.207 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2018
Matéria PIS. COFINS. INSUMOS
Recorrentes RAIZEN ENERGIA S.A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CAPATAZIA.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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

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

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

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

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

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

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

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

É considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para

transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo comprador.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CAPATAZIA.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade. A conselheira Tatiana Josefovicz Belisario acompanhou o relator, no ponto, pelas conclusões e ficou de apresentar declaração de voto. E em negar provimento ao Recurso de Ofício e 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

Trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a contribuinte acima identificada, constituindo crédito tributário decorrente das Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, referente aos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2012 e dezembro de 2013.

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

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Trata o presente processo de autos de infração lavrados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Jundiaí-SP contra o contribuinte acima identificado, para exigência de PIS e COFINS, relativamente aos períodos de apuração 01/2012 a 12/2013.

O Auto de Infração de PIS (fls. 936 a 945), totaliza R\$ 38.246.300,60, com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 11/2016, sendo R\$ 17.845.654,24 correspondentes à contribuição.

O Auto de Infração de COFINS (fls. 947 a 956), totaliza R\$ 175.955.979,66, com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 11/2016, sendo R\$ 82.100.116,81 correspondentes à contribuição.

Em ambos os Autos de Infração (fls. 936 a 956), na descrição dos fatos a infração é: “Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição” com enquadramento legal nos Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02 e Art. 1º da Medida Provisória nº 609, de 08 de março de 2013, convertida na Lei nº 12.839, de 09 de julho de 2012, que alterou o art. 1º da Lei nº 10.925. 23 de julho de 2004 para o PIS e nos Arts. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 5º da Lei nº 10.833/03, Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09, Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09 e Art. 1º da Medida Provisória nº 609, de 08 de março de 2013, convertida na Lei nº 12.839, de 09 de julho de 2012, que alterou o art. 1º da Lei nº 10.925. 23 de julho de 2004.

No Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 895 a 926), a autoridade lançadora informa, em resumo, que:

O contribuinte tem como atividade econômica principal a industrialização e a comercialização de açúcar, álcool e geração e comercialização de energia térmica e elétrica.

Apurou o Imposto de Renda Pessoa Jurídica para os anos-calendário em comento pelo Lucro Real.

No tocante aos créditos que podem ser descontados na apuração do PIS e da Cofins no regime Não-Cumulativo, o contribuinte deve observar principalmente os seguintes dispositivos legais:

Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, Instrução Normativa SRF nº 457, de 18 de outubro de 2004, Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006. (fls. 895 a 901)

Conforme se depreende da leitura dos dispositivos legais acima mencionados, o legislador, para fins de utilização de crédito na modalidade da não-cumulatividade, optou por listar de forma exaustiva os bens e serviços capazes de gerar crédito e os atrelou a determinada atividade. Assim, a aquisição de um bem ou serviço, mesmo que listado, poderá ou não gerar crédito a ser descontado da contribuição, dependendo da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica.

Em relação à atividade econômica realizada pelo 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 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.

*Entretanto, na análise da **Escrituração Contábil Digital** (diversas contas citadas na folha 902), da Escrituração Fiscal Digital – **EFD – Contribuições** e dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – **DACON**, a fiscalização constatou e glosou os seguintes créditos descontados **por não se enquadrarem no conceito de insumo nem tampouco estarem listados nas hipóteses que a legislação permite o creditamento do PIS e da Cofins**:*

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 containers 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 dos descontos de créditos de PIS e da Cofins acima relacionados, transcreve-se a seguir a ementa do Acórdão nº 14-61.092, da 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – SP:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011 NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS.

No cálculo da Cofins não-cumulativa somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação da contribuição devida sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool produzidos.

Transcreve-se também 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.

Os valores do PIS e da Cofins devidos pelo contribuinte em razão das glosas de valores erroneamente descontados a título de créditos, estão detalhados no demonstrativo e nas planilhas de cálculo que seguem em anexo a este Termo de Verificação Fiscal. Cabe ressaltar que, na apuração pela fiscalização do PIS e da Cofins, estão 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 de 2011 que concluiu pela insuficiência de crédito para a compensação de todos os débitos vinculados, conforme consta no Processo Administrativo-Fiscal nº 10880.723546/2015-12 e nos PER/Dcomp de nºs. 07655.74178.300312.1.3.09-5954 e 38976.31164.140812.1.1.08- 5200.

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.

*Ao final do Termo de Verificação Fiscal, há o “DETALHAMENTO DAS **DIFERENÇAS DE PIS** DEVIDAS APURADAS PELA FISCALIZAÇÃO” e o “DETALHAMENTO DAS **DIFERENÇAS DE COFINS** DEVIDAS APURADAS PELA FISCALIZAÇÃO”, constantes do “DEMONSTRATIVO ANEXO AO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” (fls. 906 a 925). Nesses detalhamentos a AUTORIDADE FISCAL chegou aos valores de “Diferença de PIS devida, exigida através de Lançamento de Ofício”, “Diferença de COFINS devida, exigida através de Lançamento de Ofício” e “Total das Glosas que devem ser consideradas nos PER/DCOMP”.*

DA IMPUGNAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO

Em 08/12/2016, o contribuinte, denominado daqui para frente também como IMPUGNANTE, apresenta Impugnação (fls 971 a 1072) ao Auto de Infração em epígrafe, objetivando seu integral cancelamento, conforme razões de fato e de direito a seguir deduzidas.

Inicialmente argumenta que a Impugnação é tempestiva e faz sua síntese dos fatos do Auto de Infração (na verdade são dois, um para o PIS e outro para a COFINS), no qual são exigidos créditos tributários de PIS e COFINS apurados sobre:

(i) aquisição de bens e serviços que não se enquadrariam ao restrito conceito de insumo adotado pela fiscalização e depreciação de bens do ativo imobilizado;

(ii) créditos presumidos referentes a (a) aquisição de cana-de-açúcar de pessoas jurídicas não agroindustriais, (b) receita de vendas de açúcar supostamente não destinado à alimentação

humana, mas, sim à fabricação de bebidas e refrigerantes, e (c) apuração de crédito supostamente a maior da receita de vendas de açúcar; e

(iii) saldo credor residual do período de 2011, glosado devido ao resultado de ação fiscal que acarretou na cobrança de débitos vinculados ao Processo Administrativo nº 10880.723546/2015-12 e aos PER/DCOMPs nºs 07655.74178.300312.1.3.09-5954 e 38976.31164.140812.1.1.08-5200.

Segue relatando os fatos do Auto de Infração. Afirma que rebaterá individualmente cada uma das acusações e justificativas trazidas pelo AGENTE FISCAL.

Preliminarmente destacará as nulidades, tais como insatisfatória fundamentação, premissas equivocadas de cálculo, falta de transparência e motivação.

No mérito, a IMPUGNANTE evidenciará que o conceito de "insumo" adotado pela doutrina e pelas jurisprudências administrativa e judicial é diverso daquele aplicado ao Auto de Infração.

Descreverá sua atividade e as etapas de produção agrícola, com vistas a permitir a verificação da **essencialidade** dos bens e serviços glosados.

Em sequência, cada um dos itens glosados ('A', 'B', 'C', 'D', 'E', 'F', 'G', 'H' e 'I') serão objeto de exposição individualizada de modo a deixar claro que se amoldam ao conceito de "insumo" (tese da essencialidade) adotado pela jurisprudência.

Serão demonstradas as razões pelas quais devem ser canceladas as glosas sobre os créditos presumidos (itens 'J' e 'K' do Auto de Infração), já que são indevidas as restrições impostas pela AUTORIDADE FISCAL.

Por fim, demonstrar-se-ão as razões pelas quais devem ser canceladas as cobranças dos créditos tributários sobre o suposto crédito fiscal residual do período de 2011, na medida em que há ao menos uma evidente prejudicialidade em decorrência da ausência de julgamento definitivo do Auto de Infração nº 10880.723546/2015-12, posto partir da premissa de que aquela cobrança seria mantida de forma definitiva.

DAS PRELIMINARES

Preliminarmente, alega nulidades do Auto de Infração.

NULIDADE - AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO (fls. 977 a 981):

Afirma que a AUTORIDADE FISCAL cometeu equívocos no lançamento como ausência de fundamentação, violando os artigos 9º e 10º, do decreto nº 70.235/72 e artigo 142, do Código Tributário Nacional.

A falta de motivação se verifica de plano, na medida em que o Auto de Infração (i) não esclarece o conceito de insumo adotada frente a cada item (bem e serviço) adquirido pela IMPUGNANTE, bem como (ii) não traz um cotejo entre a glosa dos créditos e a inaplicabilidade dos bens no processo produtivo da IMPUGNANTE, que necessariamente contempla a fase agrícola.

Pelo contrário a AUTORIDADE FISCAL se limita a transcrever dispositivos legais e infralegais e, a partir daquelas transcrições, conclui, sem qualquer digressão sobre o tema, que as despesas relacionadas à fase agrícola devem ser integralmente glosadas.

O lançamento – além dos requisitos estabelecidos em lei – artigo 142, do Código Tributário Nacional e artigos 9º e 10, do Decreto nº 70.235/72 - , deve observar o “quantos” estabelecido no artigo 37 da Constituição do Brasil, de modo que não basta se reportar a um ato administrativo anterior para fundamentar o presente lançamento, tendo o dever de demonstrar a motivação do ato praticado, atendendo aos princípios da moralidade, publicidade e impessoalidade que permeiam a administração pública.

Cita ementas da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, bem como de Delegacias Regionais de Julgamento – DRJs que decidiram por anulação de autos de Infração sem fundamentação fática.

Afirma, especificamente com relação ao item L do "TVF", em que foi glosado crédito presumido supostamente calculado a maior pela IMPUGNANTE com relação a receita de venda de açúcar, se trata de crédito presumido em decorrência da venda de etanol no mercado interno. No mérito, trata desse assunto com mais detalhes.

Afirma que os valores contidos no demonstrativo fiscal não tiveram seu método de cálculo demonstrado, e que o TVF confundiu a própria espécie do crédito que glosou.

Nesse sentido, em vista da ausência dos elementos necessários ao lançamento, isto é, da correta descrição do fato, bem como das provas necessárias à lavratura do Auto de Infração, nos termos dos artigos 9º e 10º, do Decreto nº 70.235/72, deve ser ele anulado.

NULIDADE - ITEM “H” - NULIDADE PARCIAL–INEXISTÊNCIA DE REAVALIAÇÃO DOS ATIVOS (fls. 981 a 988):

No TVF há glosas de PIS e COFINS relativos a encargos de depreciação sobre supostos custos corrigidos do ativo imobilizado da IMPUGNANTE, relacionados à totalidade das contas contábeis nas quais são registradas as máquinas e equipamentos, instalações, benfeitorias, edifícios, e depreciação geral.

A Autoridade Fiscal glosou créditos de PIS e COFINS sobre a totalidade dos encargos de depreciação das contas patrimoniais de ativo imobilizado acima indicadas, bem como sobre a conta contábil denominada “Depreciações – Custo Corrigido”, que se

reporta à contrapartida contábil de todas aquelas contas anteriormente mencionadas.

Nesse sentido, a própria Instrução Normativa SRF nº 457/04 autoriza o desconto de crédito do PIS e da COFINS calculados sobre o encargo de depreciação dos bens que estão arrolados naquelas contas contábeis:

IN SRF nº 457/2004:

“Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

Art. 2º Os créditos de que trata o art. 1º devem ser calculados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 1,65 % (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6 % (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins sobre o valor: (...)§ 1º No cálculo dos créditos de que trata este artigo não podem ser computados os valores decorrentes da reavaliação de máquinas, equipamentos e edificações.”

A glosa se deu, exclusivamente, porque a DD. Fiscalização se baseou na simples denominação daquela conta contábil “Depreciações – Custo Corrigido”, a qual contém a expressão “Custo Corrigido”. A Fiscalização considerou que a IMPUGNANTE teria reavaliado os bens do ativo imobilizado informados naquelas contas contábeis patrimoniais e procedeu com a glosa integral do encargo de depreciação contabilizado no período, sobre todas as contas patrimoniais e contrapartidas.

Fato é que a IMPUGNANTE em nenhum momento reavaliou os bens contidos naquelas. Sequer há prova neste sentido no Auto de Infração.

A ausência de prova de que teria havido reavaliação de bens viola as disposições contidas no artigo 9º, do Decreto nº 70.235/724, na medida em que não traz elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, bem como o erro na descrição dos fatos viola as disposições contidas no artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72.

Cita jurisprudência nesse sentido:

LANÇAMENTO – FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA – AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO – Não se confirmando os fundamentos de fato que deram origem à autuação, elemento obrigatório do auto de infração, nos termos do artigo 10-III do Decreto nº 70.235/72, é incabível a manutenção do lançamento. [Destaques não constam no original] (Acórdão DRJ/RJ1 nº 12-64675, de 09 de abril de 2014)

E, igualmente, restam violadas as disposições do artigo 142, do Código Tributário Nacional, na medida em que não houve determinação da matéria tributável, é dizer, a ausência de descrição do fato implica em nulidade do Auto de Infração.

De modo a contrapor o entendimento da AUTORIDADE FISCAL apresenta exemplo de depreciação de um bem em sua contabilidade ocorrendo de acordo com a IN 162/98, sem qualquer atualização do custo de aquisição, não havendo qualquer reavaliação do bem.

Cita julgamento no qual a própria Impugnante é parte em que reconheceu-se a improcedência da acusação fiscal ao se fundar somente no nome atribuído à conta contábil.

A fiscalização deveria ter utilizado as planilhas que recebeu como ponto de partida para fiscalizar a IMPUGNANTE, jamais para presumir, com base somente no nome atribuído à planilha (conta contábil), que os valores dos ativos teriam sido corrigidos para fins de depreciação, equívoco que culminou com a glosa perpetrada no item "H" deste Auto de Infração.

Como se não bastasse e sem realizar qualquer cotejo entre os bens elencados na planilha e o objeto social da IMPUGNANTE, a AUTORIDADE FISCAL procedeu com a glosa integral e indiscriminada do montante integral dos encargos de depreciação de TODOS ativos contidos naquelas contas contábeis, abarcando, inclusive, bens sobre os quais não houve o crédito - isto é, glosou um "não creditamento"! Apresenta as planilhas anexas, referentes aos períodos de abril de 2012 (Doc. nº 04 – protocolo suplementar de documentos) e abril de 2013 (Doc. nº 05 – protocolo suplementar de documentos), bem como outubro de 2012 (Doc. nº 03) e outubro de 2013 (Doc. nº 06 – protocolo suplementar de documentos), por amostragem. Indica os bens do ativo permanente da IMPUGNANTE sobre os quais foi tomado o crédito do "PIS" e da "COFINS" – indicado pelo número "1", nas colunas "Vinc. Prod." – e os bens sobre os quais não houve crédito – número "2", nas mesmas colunas.

De um total de 40.664 ativos contidos nestas contas patrimoniais no período utilizado para amostragem, a IMPUGNANTE não tomou crédito das Contribuições sobre os encargos de depreciação sofridos por 13.327 destes bens (32,77% do total).

Vale dizer, mesmo se a IMPUGNANTE tivesse reavaliado os custos de aquisição destes bens – mas não o fez! –, a AUTORIDADE

FISCAL glosou indiscriminadamente os encargos de depreciação, incluindo glosas sobre créditos que jamais foram tomados.

A fragilidade das razões e a precariedade do trabalho fiscal no item "H" fulminam qualquer possibilidade de subsistência destas glosas, de modo ser mandatória a anulação do Auto de Infração nesta parte por essa DD. Delegacia Tributária de Julgamento.

Na remota hipótese de não serem acolhidas estas evidências, deve o julgamento ser convertido em diligência para que a DD. AUTORIDADE FISCAL esclareça sob quais fundamentos veio a concluir que a IMPUGNANTE teria corrigido o custo dos bens destas contas, e se creditado deles.

DO MÉRITO

CONCEITO DE INSUMO (fls. 988 a 1003)

O conceito de "insumo" adotado na autuação, fundamentado unicamente em Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, está apartado do entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, bem como do entendimento aplicado pelos Tribunais Superiores sobre a matéria.

A legislação infraconstitucional, regulamentando o artigo 195, parágrafo 12, da Constituição Federal, estabeleceu a possibilidade de aproveitamento de créditos do "PIS" e da "COFINS" na aquisição de bens e serviços "utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", sem, contudo, manifestar-se acerca da extensão do conceito de "insumo", a ser adotado pelos contribuintes. Cita o art 3º da Lei 10.833/03.

Afirma que que a própria lei cuida de estabelecer as vedações relacionadas aos bens e serviços que não integram o conceito de "insumo" de forma que todos os demais créditos relacionados a bens e serviços tomados pelo contribuinte para a fabricação dos seus produtos, destinados à venda, são considerados insumos.

Não há na lei, um conceito para "insumo". A RFB, ultrajando o Princípio da Legalidade Tributária, por meio das Instruções Normativas SRF nos 247/02, 358/03 e 404/04, buscou conceituar "insumo" para fins de apuração de créditos do PIS e da COFINS às hipóteses em que os bens e serviços são empregados diretamente na prestação de serviços ou na fabricação ou produção de bens.

A RFB adotou um conceito de "insumo" idêntico àquele previsto na legislação do "IPI", condicionando os créditos da "COFINS" e do "PIS" à integração no serviço ou no produto oferecido pelo contribuinte, embora as hipóteses de incidência tributária daquele imposto e dessas Contribuições em questão em nada se assemelhem, não sendo coerente com o regime não-cumulativo instituído para o "PIS" e para a "COFINS". A doutrina tributária defende que a conceituação do termo "insumo", para

fins de creditamento de "PIS" e de "COFINS", não pode ser tão restritiva quanto o é para a legislação do "IPI", tendo em vista que tais contribuições sociais incidem sobre a receita do contribuinte, motivo pelo qual os bens e serviços (insumos) passíveis de creditamento devem refletir sua regra matriz de incidência. Cita jurisprudência.

Tendo em vista a divergência quanto à amplitude do conceito, a jurisprudência histórica do CARF oscilou em três principais grupos decisórios: (i) em um primeiro momento, acatou o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil quanto ao entendimento restritivo similar ao IPI; (ii) paralelamente, em alguns períodos, houve julgados que entenderam que o conceito seria bem mais amplo, comparado aos custos e despesas dedutíveis no lucro real em consonância com a legislação do IRPJ; e (iii) o atual conceito, adotando amplitude intermediária aos dois anteriores, entende que "insumo" é todo aquele gasto ou despesa essencial para a produção de bens e prestação de serviços do contribuinte, compondo seu custo de produção. Cita julgados.

Conceito sedimentado, os "insumos" passíveis de creditamento dessas Contribuições são aqueles bens e serviços "necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo", os quais integram o custo de produção.

A orientação judicial não discrepa daquela firmada no âmbito administrativo. Neste passo, veja-se o Acórdão proferido pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça e que bem delimita o conceito de insumo no que se refere ao direito de créditos relacionados ao "PIS" e à "COFINS", como se vê:

"... CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 33, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

...

5. São 'insumos', para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes."

Transcreve julgados do CARF.

A IMPUGNANTE afirma que todos os bens e serviços em face dos quais se tomou o crédito do PIS e da COFINS guardam estreita relação com as etapas produtivas relacionadas com o cultivo da cana-de-açúcar (fase agrícola) e sua atividade fabril (fase de produção industrial). Conforme entendimento acima exposto, insumos são todos os bens e serviços essencialmente utilizados na produção pelo contribuinte, sejam eles aplicados direta ou

indiretamente. E segue argumentando e citando julgados nesse sentido.

CONCEITO DE CUSTO DE PRODUÇÃO E O DIREITO AO CRÉDITO (fls. 1003 a 1008)

Como mencionado no item antecedente, a Fiscalização adotou entendimento extremamente restritivo para fins de avaliação dos bens e serviços utilizados pela IMPUGNANTE em seu processo produtivo e que dariam direito a créditos de "PIS" e de "COFINS". Cita pronunciamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"(...) para o fim de apurar quais os dispêndios geram direito ao crédito, o contribuinte deve fazer o seguinte questionamento: "O dispêndio é indispensável à produção de bens ou a prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela COFINS?". Caso a resposta à referida questão seja afirmativa, o direito ao crédito seria inquestionável" O dispêndio indispensável, deve ser interpretado como custo de produção, ou, simplesmente, custo.

Apresenta uma comparação (fl.1004) entre os seguintes termos: (i) insumo; (ii) custo; e (iii) custo de produção, para evidenciar que não existem diferenças entre eles à luz da legislação sobre o PIS e a COFINS para chegar a conclusão de que a glosa de créditos sobre todos os custos de produção somente poderia advir de vedação legal, o que não se amolda à hipótese destes autos.

Afirma que o conceito de custo de produção deve ser aliado ao conceito da essencialidade para verificação de quais bens e serviços depreendidos pelo contribuinte podem ser considerados insumos para creditamento do PIS e da COFINS. Cita jurisprudência do CARF.

Reafirma que a jurisprudência administrativa e judicial vêm reconhecendo esse direito de creditamento de forma muito mais ampla do que o contido neste Auto de Infração.

Que é essencial a verificação das características da atividade produtiva desenvolvida antes de se afastar o direito ao crédito.

Neste passo, a análise das atividades desempenhadas pela IMPUGNANTE seria muito importante para a delimitação do que seriam custos de produção e, assim, passíveis de créditos de PIS e COFINS.

E que em vista destas premissas, passa à descrição das atividades desempenhadas para que seja verificado quais bens e serviços podem ser considerados como insumos.

DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL DA IMPUGNANTE (fls. 1008 a 1020)

A IMPUGNANTE é empresa agroindustrial que tem por objeto social "a produção, venda e comercialização de açúcar de cana-

*de açúcar e seus subprodutos (...), a produção de etanol de cana-de-açúcar e de subprodutos do etanol, (...) a exploração agrícola de terra de propriedade da Cia. ou de terceiros". A cana-de-açúcar é o principal insumo para a fabricação do açúcar e do etanol. Dessa forma, todos os custos incorridos com bens e serviços relacionados/adquiridos com o plantio, corte, queima, colheita e transporte da cana devem ser reconhecidos como inerentes à produção, vez que nitidamente **essenciais** ao desenvolvimento do seu processo produtivo/industrial. A IMPUGNANTE reforça sua argumentação através de Laudo/Parecer Técnico da ESALQ-USP. E entende equivocado entendimento restritivo de insumo manifestado pela AUTORIDADE FISCAL no TVF.*

A IMPUGNANTE reafirma que atividade que desenvolve é agroindustrial; logo, seu processo produtivo inclui tanto atividades desenvolvidas na área agrícola como em sua planta industrial. Que os custos relativos à etapa agrícola correspondem a quase 70% (setenta por cento) do custo de produção. Descreve algumas das fases constantes de sua etapa agrícola (fls. 1011 a 1018). Transcreve trecho de voto no CARF (fl 1019) envolvendo a própria IMPUGNANTE, e apresenta links (fl 1019) para vídeos institucionais que demonstram uma síntese do seu processo de produção agrícola da cana-de-açúcar e de seu processo produtivo industrial.

Não obstante os pontos até aqui aduzidos, a IMPUGNANTE passará a discorrer sobre o descabimento das glosas realizadas pela AUTORIDADE FISCAL de forma individualizada, evidenciando o equívoco materializado pelo Auto de Infração e a necessidade de integral acolhimento dessa Impugnação.

DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS DESCONTADOS POR NÃO SE ENQUADRAREM NO CONCEITO DE INSUMO (fls. 1020 a 1051)

Compreende vários itens do Auto de Infração.

*Afirma a IMPUGNANTE que a AUTORIDADE FISCAL, limitou-se a aplicar Instruções Normativas emitidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para o conceito de "insumo" em relação a: **Embalagens de Transporte Big-Bag e Pallets** - Item A (Fls. 1020 a 1023), **Serviços de Mecanização Agrícola** - Item B (Fls. 1023 A 1028), **Materiais Diversos Aplicados na Lavoura** - Item C (Fls. 1028 a 1029), **Serviços de Transporte da Cana Colhida nas Lavouras da Impugnante até a Usina de Açúcar e Alcool** - Item D (Fls. 1029 a 1032) e **Despesas Portuárias (Transporte Interno)** - Item E (Fls. 1032 A 1034):*

*A IMPUGNANTE descreve as **embalagens de transporte**, como são utilizadas no processo produtivo, mostra fotos, e entende-as como custo de produção, visto que possibilitam a movimentação, transporte e estocagem em grande escala durante a fase produtiva, sendo portanto **essenciais** ao processo produtivo.*

*Descreve também os **serviços de mecanização agrícola** detalhando-os em preparação do solo, (ii) plantio, (iii) cultivo, (iv) adubação, (v) pulverização de inseticidas e (vi) colheita mecanizada como **essenciais** ao processo produtivo da*

IMPUGNANTE, na medida em que a cultura da cana-de-açúcar seria inviável sem a realização de quaisquer uma destas etapas. Reforça seu argumento com Laudo Técnico da ESALQ/USP.

*Quanto aos **materiais diversos aplicados na lavoura**, a IMPUGNANTE, na linha do recorrido no item anterior, afirma que devem ser considerados insumos, uma vez que aplicados na lavoura, estão intrinsecamente relacionados à produção agrícola, e, da leitura do teor dos itens glosados, são todos serviços e peças de reposição de máquinas e equipamentos agrícolas, que inclusive integram o custo de produção da IMPUGNANTE, **essenciais** à produção da agroindústria.*

*Quanto aos **serviços de transporte da cana colhida nas lavouras da impugnante até a usina de açúcar e álcool**, a IMPUGNANTE afirma que devem ser considerados insumos, uma vez que **essenciais** para a produção industrial, na medida em que, sem esse transporte, o principal insumo (cana) não chegaria à usina de açúcar e álcool, onde passa por processos físico-químicos para que seja transformada nos produtos finais. Da mesma forma, o transporte do insumo dentro do próprio estabelecimento do contribuinte também deve ser considerado um insumo da produção porque, sem este transporte, o insumo não seria movimentado dentro do contexto do processo produtivo.*

*Quanto às **despesas portuárias**, a IMPUGNANTE afirma que a AUTORIDADE FISCAL procedeu com a glosa de serviços de (i) estufagem de contêineres, (ii) transbordo e (iii) elevação portuária, que são despesas com exportação absolutamente **essenciais** à atividade da IMPUGNANTE para viabilizar a comercialização internacional de seus produtos finais (açúcar e álcool).*

*Cita jurisprudência para todos esses itens acima no sentido de que por serem fundamentais e **essenciais** ao processo produtivo, todos esses integram o conceito de insumos dos quais as pessoas jurídicas podem descontar créditos. E protesta pelo cancelamento dessas glosas.*

*Já quanto as **Peças de Reposição de Máquinas e Equipamentos do Processo Produtivo** - Item F (Fls. 1034 a 1036), a IMPUGNANTE afirma que Fiscalização procedeu incorretamente com a glosa de vários itens que não teriam sido identificados na "EFD – Contribuições" como insumos sem se atentar às atividades desempenhadas na fase industrial da produção da IMPUGNANTE, pois essas peças poderiam ser consideradas como insumos até mesmo na acepção restritiva do termo fundamentada nas Instruções Normativas da RFB. Essa matéria já foi inúmeras vezes enfrentada pelo CARF que reconhece estes bens como insumos, assim como a própria RFB, por meio da Solução de Divergência COSIT nº 16/2013 (fl. 1036), a qual já é suficiente para resolver a questão de forma definitiva.*

*Já quanto aos **Serviços, Peças de Manutenção, Óleos e Combustíveis Aplicados no Maquinário de Produção Agrícola** -*

*Item G (Fls. 1036 A 1041), a IMPUGNANTE afirma que Fiscalização glosou 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) colhedadeiras, (iii) ônibus e (iv) caminhões vinculados à produção cana-de-açúcar e que são absolutamente **essenciais** para a produção agrícola da IMPUGNANTE, integrando seu custo de produção e, portanto, estão dentro do conceito de insumos dos quais as pessoas jurídicas podem descontar créditos. Cita jurisprudência do CARF nesse sentido.*

Especificamente quanto ao óleo diesel, a IMPUGNANTE afirma que seu direito ao crédito decorre diretamente das disposições contidas nos artigos 3º, parágrafo 8º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 e 3º da Lei nº 10.833/03, pelos quais está a IMPUGNANTE autorizada, a seu critério, a optar pelo regime de rateio proporcional e sua manutenção é possível em razão das disposições contidas no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004. E, por fim, afirma que essas glosas devem ser canceladas.

DAS GLOSAS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO - Item I (fls. 1041 a 1047)

A IMPUGNANTE afirma que Fiscalização glosou créditos 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) containeres utilizados em transporte de açúcar.

Preliminarmente, reitera-se a precariedade do trabalho fiscal, conforme indicado Seção III.2 (fls. 981 a 988) desta impugnação, na medida em que a AUTORIDADE FISCAL realizou glosas sobre depreciação de ativos imobilizados das contas contábeis respectivas, em relação as quais a IMPUGNANTE sequer se creditou, conforme identificado nas planilhas relacionadas. E caso não reste reconhecidas as informações da citada seção, requer a baixa em diligência fiscal para que a AUTORIDADE FISCAL confirme (i) quais os bens em relação aos quais tomou-se o crédito, bem como (ii) o valor do crédito correspondente, e retificando o levantamento fiscal.

*A IMPUGNANTE afirma que em relação aos bens sobre os quais de fato tomou crédito, todos são **essenciais** ao desenvolvimento do seu processo produtivo diante da já demonstrada relevância da etapa agrícola no referido ciclo agroindustrial, mas a FISCALIZAÇÃO, supostamente, por não considerá-los empregados diretamente na industrialização dos produtos finais (açúcar e álcool), sua amortização não poderia ser considerada para fins de creditamento de PIS e COFINS.*

*Afirma também que em vista da disposição contida nos artigos 3º, parágrafo 1º, inciso III de ambas as Leis 10.637/02 e 10.833/03, imperativo o cancelamento das glosas sobre encargos de depreciação, dada a **essencialidade** e integração desses bens ao processo produtivo. Explica como cada um desses grupos de bens do ativo imobilizado são essencialmente utilizados dentro*

do processo produtivo, com exceção de grupos como “aeronaves”, que sequer tomou créditos, em especial sobre seu único avião. E apresenta jurisprudência do CARF no sentido de permitir a tomada de créditos sobre encargos de depreciação referentes a bens do ativo imobilizado utilizados na produção.

DAS GLOSAS SOBRE TRATAMENTO DE ÁGUA, RESÍDUOS E ANÁLISES LABORATORIAIS – Ausência de Indicação desta Glosa no Termo de Verificação Fiscal – TVF (FLS. 1047 A 1051)

A IMPUGNANTE afirma que conforme à fl. 924 - cálculos elaborados pela AUTORIDADE FISCAL - esses serviços foram glosados sem qualquer esclarecimento e sem qualquer menção no Termo de Verificação Fiscal, descumprido um dos requisitos do lançamento (ausência de determinação da matéria tributável), ensejando a nulidade dessa glosa.

*E caso isso não seja entendido, no mérito, presumindo que a AUTORIDADE FISCAL glosou estes serviços porque não estariam incluídos no conceito restritivo de "insumo", afirma a IMPUGNANTE que esses serviços são **essenciais** ao seu processo produtivo, ou seja, são essenciais na lavoura, para a lavagem da cana-de-açúcar, o resfriamento das máquinas e para a devolução da água aos afluentes dos rios, e portanto lhe dão direito a crédito. Apresenta Laudo/Parecer Técnico e também jurisprudência do CARF nesse sentido.*

DAS GLOSAS SOBRE CRÉDITOS PRESUMIDOS ORIUNDOS DE AQUISIÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR DE PESSOA JURÍDICA “NÃO AGROINDUSTRIAL” - Item J (fls. 1052 a 1055)

A IMPUGNANTE afirma que:

Segundo o entendimento da AUTORIDADE FISCAL, não poderiam ser tomados créditos presumidos sobre a aquisição de cana-de-açúcar de pessoas jurídicas não agroindustriais.

A Lei nº 10.925/2004 não restringe a possibilidade creditória sobre a aquisição da cana-de-açúcar de fornecedores agroindustriais, pelo contrário, conforme o Art. 8º desta Lei é permitido o creditamento em relação aos seguintes fornecedores de cana: (i) pessoas físicas e cooperados pessoas físicas – caput; (ii) cerealistas de produtos in natura - inciso I do §1º; (iii) pessoa jurídica com cumulatividade de atividades - inciso II do §1º; e (iii) que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária - inciso III do §1º. Cumpre destacar que nada impede que as pessoas jurídicas que tenham as mais diversas atividades principais, exerçam, em caráter secundário, a atividade de venda de cana-de-açúcar, sendo, assim, atividade propriamente comercial agropecuária.

Aliás, 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 restrição daquela espécie, conforme evidenciado linhas acima, cumpre destacar que as aquisições de cana objeto de glosa, foram realizadas junto a produtores de cana-de-açúcar, produtores pessoas físicas, bem como de fornecedores que possuem atividades agrícolas e agropecuárias e de comerciantes de cana-de-açúcar.

Conforme amostragem que apresenta nesse sentido (fls. 1055 a 1055). Fica demonstrado que a AUTORIDADE FISCAL não analisou as atividades desenvolvidas pelas empresas em questão. Pelo contrário, se apoiou em restrição inexistente na legislação e glosou créditos indistintamente. Conforme se vê pelo CNAE (seja de atividade principal, seja de atividade secundária), as empresas e pessoas físicas, fornecedores da IMPUGNANTE desenvolvem atividade de produção de cana-de-açúcar e, ante a inexistência de restrição na legislação, deve ser reconhecido o direito ao crédito.

DAS GLOSAS SOBRE CRÉDITOS PRESUMIDOS ORIUNDOS DE RECEITA DE VENDAS DE AÇÚCAR NÃO DESTINADO À ALIMENTAÇÃO HUMANA, MAS À FABRICAÇÃO DE BEBIDAS E REFRIGERANTES – Item K (fls. 1055 a 1059)

A IMPUGNANTE afirma que:

O crédito presumido em tela, na época de sua vigência - que engloba os períodos objeto da autuação - podia ser tomado pelos contribuintes com relação à venda de açúcar para fabricação de produtos destinados ao consumo humano ou animal. Com base no artigo 8º parágrafo 3º, inciso III, da Lei nº 10.925/2004, c/c artigo 5º inciso I, da IN SRF nº 660/2006, apesar de condicionado à venda para alimentação humana, o crédito era calculado a partir do montante referente à aquisição da cana destinada à fabricação do açúcar, posteriormente comercializado com produtores de alimentos humanos ou animais.

Ocorre que, ao invés de decompor o referido cálculo para realizar a glosa, a AUTORIDADE FISCAL o fez sobre os valores de venda do açúcar dos fornecedores, como se o crédito fosse calculado sobre esta base, o que, na verdade, é a operação que condiciona a tomada do crédito sobre a operação anterior de aquisição da cana. Apresenta entendimento nesse sentido da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

Dessa forma, demonstrada a incorreção do método de glosa, deve ser retificado o trabalho fiscal para que sejam canceladas as glosas sobre base que não diz respeito ao formato de cálculo do crédito.

Em segundo lugar e ainda em sede preliminar, foram efetuadas glosas sobre os períodos entre agosto de 2013 e dezembro de 2013, hiato no qual a IMPUGNANTE sequer registrou créditos referentes a este crédito presumido, isto é, mais uma vez a DD. AUTORIDADE FISCAL glosou créditos inexistentes.

Com vistas a demonstrar os equívocos a Vossas Senhorias, a IMPUGNANTE elaborou demonstrativo da apuração indicando os cálculos do primeiro ponto preliminar deste item, bem como indicando que foram glosados valores nos mencionados períodos nos quais sequer foram creditados conforme as regras do benefício (Doc. nº 07).

Dessa forma, sede preliminar, devem ser canceladas as glosas nos períodos de agosto de 2013 a dezembro do mesmo ano, uma vez que não houve registro de crédito presumido pela IMPUGNANTE neste hiato, bem como retificado o trabalho fiscal para cancelamento das glosas referentes a incidência sobre base que não diz respeito ao formato de cálculo definido na legislação, conforme verificado acima.

Pois bem, quanto ao mérito deste item, tampouco assiste razão a autuação. Segundo a tese fiscal, bebidas e refrigerantes não seriam produtos destinados à alimentação humana.

Ora, nada mais incorreto. Primeiramente, como se infere da relação de vendas que foram glosadas, os tipos de açúcar comercializados são essencialmente utilizados na industrialização de bebidas destinadas ao consumo humano: cristal, granulado e líquido (Doc. nº 08).

Cumprir destacar que todas as operações glosadas foram realizadas com produtores de bebidas destinadas ao consumo humano, i.e., refrigerantes, sucos, cervejas, dentre outras bebidas (Doc nº 09 - protocolo suplementar de documentos). A título de amostragem, confirmando sua argumentação, apresenta relação na folha 1059.

Afirma também a IMPUGNANTE que o próprio artigo 5º, inciso I, da IN SRF nº 660/2006 mencionado pela fiscalização prevê que o crédito presumido será calculado sobre a venda de açúcar utilizado como insumo na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal.

DAS GLOSAS SOBRE DESCONTO DE CRÉDITO PRESUMIDO SUPERIOR AO PIS E À COFINS APURADOS SOBRE A RECEITA DE VENDAS DE AÇÚCAR – Item L (fls. 1059 a 1065)

Essas glosas se referem ao período compreendido entre os meses de abril de 2013 a dezembro de 2013, quando houve diversas alterações legislativas, tais como o fim do crédito presumido incidente sobre a cana de açúcar (MP nº 613/13, convertida na Lei nº 12.859/13) e a suspensão do pagamento das contribuições ao PIS e a COFINS na venda de cana de açúcar, a partir de 19 de julho de 2013, nos termos da Lei nº 12.844/13.

A IMPUGNANTE afirma que a FISCALIZAÇÃO não evidenciou as razões pelas quais houve essa glosa, tampouco trouxe provas condizentes, impedindo-a de se defender.

Então presume que decorreu de erro na acusação fiscal ao considerar como créditos presumidos decorrentes da aquisição de cana-de-açúcar aqueles decorrentes da venda de etanol no mercado interno, vis-à-vis a expressa disposição contida no artigo 1º, da Lei nº 12.859/13, conversão da Medida Provisória nº 613/13.

Afirma que o direito ao crédito presumido subsistiu mesmo entre a data da publicação da Medida Provisória nº 609/13 e 08 de junho de 2013. Apresenta doutrina e jurisprudência e que essas glosas promovidas deixaram de observar a anterioridade nonagesimal que limita as alterações promovidas sobre o regime de incidência das contribuições sociais.

Adicionalmente, afirma também que ainda que assim não fosse, a cobrança do PIS" e da COFINS" pelo regime não-cumulativo garante ao contribuinte o direito de crédito. Isto porque, mesmo que afastado o direito ao crédito presumido, remanesce o direito de crédito de que trata o artigo 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 (COFINS) e artigo 3º, inciso II, da Lei 10.637/02, ao menos até 19 de julho de 2013, violando, essa glosa, o princípio da não-cumulatividade.

Prossegue alegando que a tela do DACON e o resultado da apuração conforme apresenta amostragem na folha 1064, evidenciam a natureza do crédito tomado pela IMPUGNANTE, decorrência da venda do etanol no mercado interno sem guardar qualquer relação com o crédito presumido decorrente da aquisição de cana-de-açúcar.

E conclui afirmando que caso não se reconheça, de plano, o direito ao crédito ora vindicado, será imperiosa a conversão do processo em diligência para que sejam apuradas as origens das glosas indevidamente perpetradas neste caso, de modo que reste reconhecido o crédito legitimamente tomado pela IMPUGNANTE.

IV.5 – DA INDEVIDA GLOSA SOBRE CRÉDITO FISCAL RESIDUAL APURADO NO PERÍODO DE 2011 E TRANSPORTADO PARA JANEIRO DE 2012 - (A) VALORES DO PA Nº 10880.723546/2015-12 - PENDENTE DE JULGAMENTO NO CARF E (B) PER/DCOMPS PENDENTES DE ANÁLISE NA DRF BAURU (fls. 1065 a 1067)

A AUTORIDADE FISCAL glosou créditos apurados no ano-calendário de 2011 que foram aproveitados no período de janeiro de 2012, pois, ao seu ver, os créditos seriam insuficientes para compensação dos débitos vinculados, tendo em vista a existência do (a) Processo Administrativo 10880.723546/2015-12; e das (b) "PER/DCOMPS" nºs 07655.74178.300312.1.3.09-5954 e 38976.31164.140812.1.1.08-5200.

No entender da AUTORIDADE FISCAL a Receita Federal, por meio desse processo e desses PER/DCOMPS, já teria invalidado esses créditos que a IMPUGNANTE transportou para o mês de janeiro de 2012.

Ocorre que tanto o processo administrativo quanto os PER/DOMPS ainda estão pendentes de análise, de modo que as glosas, neste momento, são manifestamente indevidas, pois

considera-se uma situação fática incerta, na medida em que os créditos glosados ainda são controvertidos pois:

(i) a parcela relativa aos Processos Administrativos nºs 10880.723546/2015-12 (Auto de Infração do período de 2011) e 10880.953117/2013-14 (4º Trimestre de 2011, PER/DCOMP nº 06382.87820.280812.1.5.08-2547 – retificador do PER/DCOMP nº38976.31164.140812.1.1.08-5200) estão pendentes de julgamento perante o CARF (Doc. nº 11 – protocolo suplementar de documentos); e (ii) outra parte está pendente de análise homologatória na DRF-Bauru.

Uma vez que a própria AUTORIDADE FISCAL reconhece que os créditos cobrados estão relacionados a processos já existentes, no bojo deles é que deve ser decidido se são devidas as glosas e se o contribuinte possui o direito creditório pleiteado. Inclusive sob pena de serem proferidas decisões conflitantes.

Logo, caso não homologados os PER/DCOMPS, aqueles valores serão objeto de cobrança e, portanto, não caberia a glosa neste momento.

Assim, caso a Receita Federal do Brasil entenda que os créditos (desses PER/DCOMPS) não devem ser homologados, deverá proceder com sua cobrança por meio destes próprios processos, via procedimento regular.

E, pelo mesmo motivo do Processo pendente de julgamento no "CARF", apenas serão devidas as glosas efetuadas no presente Auto de Infração caso sobrevenha trânsito em julgado administrativo desfavorável à IMPUGNANTE.

Dessa forma, as glosas sobre o saldo creditório residual apurado em 2011 devem ser canceladas por esta Colenda Turma, sob pena de incorrer, inclusive, em invasão de competência decisória do CARF e da DRF Bauru.

V – DA DILIGÊNCIA FISCAL (fls. 1067 a 1070)

Conforme demonstrado ao longo desta impugnação, há diversas acusações imputadas à IMPUGNANTE e que somente foram lançadas pela AUTORIDADE FISCAL em razão da ausência de análise da contabilidade da IMPUGNANTE, partindo de premissas equivocadas para atingir conclusões apartadas da realidade fática.

Dessa forma, é essencial a conversão em diligência:

(i) Em relação ao item 'H' do "TVF" - "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 expresso contida no artigo 2º, § 1º da INSRF nº 457, de 2004”; tendo em vista que a IMPUGNANTE não reavaliou os bens do ativo imobilizado nas contas indicadas, bem como sequer tomou crédito sobre encargos de depreciação de diversos bens objeto de glosa, conforme evidenciado anteriormente.

(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 IMPUGNANTE não tomou crédito em relação a diversos bens objeto de glosa, 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) Em relação ao item “J” tendo em vista que a AUTORIDADE FISCAL considerou ilegítimos os créditos decorrentes da aquisição de cana-de-açúcar de empresa não agroindustrial, é importante destacar todos os fornecedores de cana-de-açúcar da Impugnante possuem CNAE relacionado à exploração daquela atividade agrícola, de modo que a diligência se faz necessária, apenas, para a constatação do fato.

(iv) No que diz respeito ao item “L” “Desconto de crédito presumido sobre valor superior ao PIS e à Cofins apurados sobre a Receita de Vendas de Açúcar”, tendo em vista que o valor do crédito presumido entre os meses de abril e julho de 2013 é muito inferior àquele apurado pela fiscalização, bem como ante a inexistência de crédito presumido relacionado à aquisição de cana, a partir do mês de julho de 2013, é essencial que a perícia apure e distinga entre três espécies de crédito: (a) crédito presumido em decorrência da aquisição de cana-de-açúcar para fabricação de açúcar; (b) crédito ordinário, decorrente da aquisição de cana-de-açúcar, em observância ao princípio da não-cumulatividade; e (iii) crédito presumido decorrente da venda de etanol no mercado interno. Somente mediante essa distinção é que será possível apurar se houve excesso de crédito, conforme afirma a acusação fiscal.

(v) No que diz respeito ao direito de crédito, é correto afirmar que os bens, serviços e ativos do ativo imobilizado listados nos itens 'A' (incluindo glosas sobre aquisição de pallets de madeira), 'B', 'C', 'D', 'E', 'F', 'G' e 'I', e glosas sobre captação e tratamento de água, resíduos e análises laboratoriais participam do processo produtivo da IMPUGNANTE, sendo este compreendido desde a escolha na área a ser plantada até a destinação do produto final (álcool e açúcar) aos seus adquirentes?;

Cita vários quesitos para cada um dos itens que relaciona.

E destaca que, devido aos diversos erros de lançamento incorridos pela AUTORIDADE FISCAL que foram evidenciados na presente IMPUGNAÇÃO o deferimento do pedido de diligência seria bastante proveitoso.

VI – DOS PEDIDOS (fls. 1071 a 1072)

Ante o exposto, a IMPUGNANTE requer que seja dado provimento à Impugnação, para que, acolhendo-se a preliminar de nulidade, seja integralmente anulado o presente Auto de Infração.

Caso assim não se entenda, requer-se o deferimento do pleito para produção de prova pericial, com relação às preliminares argüidas referentes aos itens “L”, “H” e parcialmente do item “A (já relatados)

No mérito, requer o provimento à Impugnação, para, com relação aos i) itens "A (incluindo glosas sobre aquisição de pallets de madeira), B, C, D, E, F, G e I", e glosas sobre captação e tratamento de água, resíduos e análises laboratoriais, sejam integralmente canceladas as glosas fiscais pelo enquadramento dos bens adquiridos como insumos, bem como que foram regularmente tomados créditos sobre encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado, eis que vinculados à produção; e com relação aos ii) itens "J e K", sejam integralmente canceladas as glosas sobre créditos presumidos, uma vez que, conforme demonstrado a partir das razões e documentos carreados à presente defesa, os valores foram corretamente registrados pela IMPUGNANTE de acordo com as legislações cabíveis, sendo manifestamente indevidas as restrições impostas no Auto de Infração.

Por fim, requer o cancelamento das glosas efetuadas com relação ao saldo residual apurado no ano-calendário de 2011 e lançado na conta fiscal do período de janeiro de 2012, eis que são créditos controvertidos pendente de decisão na esfera administrativa, pois parcela destas mesmas glosas já estão sendo discutidas no "CARF" por meio do Processos Administrativos nºs 10880.723546/2015-12 e 10880.953117/2013-14, bem como a parcela relativa ao "PER/DComps" nºs 07655.74178.300312.1.3.09-5954 está pendente de apreciação perante a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru - SP.

DA RESOLUÇÃO EM DILIGÊNCIA Em 03/07/2017, esta 16ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, converteu este julgamento em diligência à unidade de origem, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Jundiaí/SP (fls. 1343 a 1365), pois em relação:

A) Ao item “H” – “NULIDADE PARCIAL– INEXISTÊNCIA DE REAVALIAÇÃO DOS ATIVOS” (fls. 981 a 988), o qual a AUTORIDADE FISCAL chamou de “Desconto de crédito sobre encargos de depreciação calculados sobre o custo corrigido”, os documentos anexados aos autos não traziam informações suficientes para afirmar que os valores glosados trata-se de créditos apurados e descontados pelo contribuinte sobre encargos de depreciação calculados sobre a reavaliação de ativos da IMPUGNANTE que afirma que em nenhum momento reavaliou seus ativos B) Ao item “I” – “DAS GLOSAS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DO ATIVO

IMOBILIZADO” os documentos anexados aos autos não deixam claro que essas glosas foram efetuadas apenas sobre os créditos de PIS e COFINS efetivamente apurados pela IMPUGNANTE sobre a depreciação dos seus ativos. E a IMPUGNANTE afirma que foram realizadas glosas sobre depreciação de ativos imobilizados que sequer se creditou.

Então, foi determinado à unidade de origem que:

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 a esse, se assim desejar, se manifeste sobre esta documentação no prazo de trinta dias, retornando, então, os autos a esta DRJ/RJO para julgamento.

Em 26/07/2017, a unidade de origem lavrou Termo de Intimação Fiscal (fls. 1371 a 1374), através do qual intimou a IMPUGNANTE para apresentar :

Demonstrativo analítico no formato de planilha de cálculo dos componentes das bases de cálculo dos descontos de créditos do PIS e Cofins sobre Máquinas, Equipamentos e Outros Bens Incorporados ao Imobilizado (Créditos sobre Encargos de Depreciação) informadas na Escrituração Fiscal Digital – EFD – Contribuições e reproduzidas na planilha anexa, com a especificação para cada item de: Data do registro contábil de entrada; N° e nome da conta contábil; N° da Nota Fiscal; Nome do fornecedor; Descrição da mercadoria/serviço adquirido; Valor da aquisição; Valor da base de cálculo mensal do PIS e da Cofins; Valor dos créditos do PIS e da Cofins.

Em 17/08/2017, a IMPUGNANTE registra 3 (três) Solicitações de Juntada de Documentos (fls. 1.378, 1458 e 1471), onde são aceitos todos documentos apresentados.

Tendo a IMPUGNANTE atendido a intimação, apresentado os documentos exigidos e trazido argumentação (fls. 1381 a 1481), a unidade de origem aprecia-os e lavra o Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1482 a 1484) em 28/08/2017.

Nesse relatório, descreve que chegou as conclusões a seguir relacionadas:

Quanto ao item I (“H” – “NULIDADE PARCIAL–INEXISTÊNCIA DE REAVALIAÇÃO DOS ATIVOS”), 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 (“I” – “DAS GLOSAS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO”), 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.

O anexo, o arquivo denominado “Demonstrativo Anexo ao Relatório da Diligência Fiscal.xlsx”, está vinculado ao Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável na fl. 1485 deste processo. Neste demonstrativo estão as apurações das diferenças de PIS e COFINS para 2012 e 2013.

E, por fim, é concedido ao contribuinte/interessado o prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência, para apresentar aditamento à impugnação.

DA IMPUGNAÇÃO DA DILIGÊNCIA FISCAL *Em 26/09/2017, o interessado registra Solicitação de Juntada de Documentos (fl. 1493), onde é aceito o seu documento de Impugnação (fls. 1494 a 1517).*

Nesta Impugnação, tempestiva, apresenta síntese dos fatos (os fatos já narrados neste presente relatório) ressaltando que restou comprovada a ausência de qualquer reavaliação sobre os bens do ativo imobilizado, bem como (ii) que não tomou crédito sobre vários dos bens cujos encargos de depreciação foram glosados.

Relata que da análise dos documentos apresentados, a Fiscalização concluiu que:

(i) Os valores dos bens do ativo imobilizado nunca foram reavaliados pela IMPUGNANTE (item 'h'), bem como não

tomou crédito sobre valores corrigidos; e (ii) Relativamente ao item 'i', **substituiu a base de glosas anteriormente efetuadas**, que continham itens sobre os quais a IMPUGNANTE sequer tinha se creditado, pelas planilhas de base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS apresentadas pela IMPUGNANTE na intimação fiscal.

E tendo em vista que, conforme descrito no Relatório de Diligência Fiscal, a própria D. Autoridade Fiscal reconheceu a inexistência de reavaliação de bens do ativo imobilizado, a IMPUGNANTE requer, desde já, o cancelamento de todas as glosas efetuadas no item 'h' e das glosas realizadas originariamente sobre os ativos do item 'i', em relação aos quais a IMPUGNANTE sequer havia se creditado.

Ato contínuo, a D. Autoridade Fiscal verificou a existência de ativos nas planilhas apresentadas pela IMPUGNANTE, em sede de intimação fiscal da diligência, classificados como "máquinas e equipamentos", mas que ao seu ver seriam "veículos ou seus componentes". Por entender que inexistiria previsão legal para a tomada de crédito sobre esses bens, efetuou a glosa e os adicionou no demonstrativo anexo à diligência fiscal.

Resultado da diligência fiscal (fl. 1.483);

"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."

Assim, a D. Fiscalização realizou novas glosas em razão da conversão em diligência e, por consequência, intimou a IMPUGNANTE sobre o resultado e abriu prazo para o aditamento da impugnação.

Essas inovações somam o montante principal de R\$ 1.338.326,16 (um milhão, trezentos e trinta e oito mil, trezentos e vinte e seis reais, e dezesseis centavos) e podem ser identificadas nas abas da planilha demonstrativa anexa ao relatório de diligência fiscal como a rubrica "Depreciação de outros veículos, mas considerados na apuração do contribuinte como máquinas e equipamentos", conforme exemplo destacado abaixo referente às diferenças de COFINS para 2012:

Depreciação de veículos automotores (conforme apurado pelo contribuinte)	343.598,30	343.087,02	349.976,95	346.191,91	94.184,33	93.587,14
Depreciação de outros veículos, mas considerados na apuração do contribuinte como máquinas e equipamentos	68.882,81	63.705,59	65.902,74	60.753,72	32.088,76	29.031,00
Depreciação de móveis e utensílios (conforme apurado pelo contribuinte)	1.185,38	1.145,25	1.145,29	1.144,81	303,93	323,79
Depreciação de licenças e softwares (conforme apurado pelo contribuinte)	5.148,26	4.671,24	4.670,48	4.665,88	3.654,41	3.654,42
Depreciação de equip. de informática (conforme apurado pelo contribuinte)	9.455,74	8.644,87	8.589,84	8.576,08	1.897,93	1.715,53
Depreciação de embarcações fluviais (conforme apurado pelo contribuinte)	1.136,96	1.136,96	1.136,96	1.136,96	-	-
Depreciação de aeronaves (conforme apurado pelo contribuinte)	-	-	-	-	-	-
Depreciação de containers big-bag (conforme apurado pelo contribuinte)	4.502,63	4.502,63	4.502,63	4.502,63	5.393,18	5.393,18
Total das glosas	8.544.407,89	15.326.952,93	14.570.612,59	10.545.476,32	10.673.442,23	8.783.752,85

Destaca-se, de início, que não foram indicados pela D. Autoridade Fiscal a multa e os juros incidentes sobre essas novas glosas.

A IMPUGNANTE demonstrará, a seguir, que tais glosas não merecem subsistir, seja pelas diversas nulidades que as permeiam ou pela necessidade de cancelamento no seu mérito:

(i) Preliminarmente, não é possível a realização de novos glosas após a lavratura do Auto de Infração (no caso, em sede de diligência fiscal), pois o procedimento está em desconformidade com o arlgo 142 do Código Tributário Nacional;

(ii) A descrição genérica e exemplificativa dos itens no resultado da diligência, desacompanhada de fundamentação satisfatória e da disposição legal infringida, acarreta na impossibilidade de serem corretamente identificados quais os ativos glosados, sendo impossível verificar a matéria tributável incluída no lançamento (artigo 142 do Código Tributário Nacional), representando violação ao contraditório e ampla defesa (artigos 52, inciso LV, da Constituição Federal, e 2º, da Lei nº 9.784/1999), descumprimento dos requisitos obrigatórios de indicação da descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável do lançamento tributário (artigo 10, incisos III e IV, do Decreto nº 70.235/1972), bem como não cumprindo corretamente a diligência determinada por essa C. Turma no item (ii) da Resolução nº 12-000.895; e (iii) No mérito, caso não seja entendido pela nulidade das glosas, elas deverão ser canceladas porque é possível a tomada de crédito sobre bens do ativo imobilizado aplicados na fase agrícola de produção da cana-de-açúcar, conforme já amplamente demonstrado no TÓPICO IV.3.8 da Impugnação (fls. 1.041/1.047), nos termos do artigo 3º, inciso VI, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, e da jurisprudência consolidada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - "CARF". É o que se passa a demonstrar, de forma a complementar a impugnação acostada a fls. 971/1.072.

INFRAÇÃO - INFRINGÊNCIA AO ARTIGO 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (fls. 1502 a 1504):

Conforme narrado, a D. Autoridade Fiscal perpetró novas glosas em sede de diligência fiscal sobre encargos de depreciação de ativos utilizados na fase agrícola de produção da cana-de-açúcar. O artigo 142 do Código Tributário Nacional define a atividade de lançamento do crédito tributário; confira-se:

Código Tributário Nacional:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido,

identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

Como se vê, o lançamento é atividade administrativa que demanda à D. Autoridade Fiscal verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável e, juntamente com os artigos 145 e 149, ambos do Código Tributário Nacional, objetiva garantir às partes envolvidas a plena aplicação de princípios constitucionais do contraditório, ampla defesa, legalidade, motivação e segurança jurídica.

Código Tributário Nacional:

"Art 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativo nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Conforme é possível depreender do conteúdo do artigo 149, a revisão de ofício, tal qual ocorrida nestes autos, deve ser enquadrada nas hipóteses ali elencadas.

No caso concreto, com a devida vênia, a D. Autoridade Fiscal não possui qualquer fundamento para efetuar a revisão com

inclusão de novas glosas, na medida em que todos os documentos lhe foram franqueados ao longo da fiscalização anteriormente à lavratura do Auto de Infração.

O lançamento de valor adicional (glosas) jamais poderia ter ocorrido. Sequer era o escopo da diligência determinada, a qual tinha por objetivo verificar os erros em que incorreu a fiscalização na apuração da base tributável.

No presente caso, a D. Autoridade Fiscal, com a devida vênia, deixou de apurar corretamente a matéria tributável ao realizar o lançamento materializado no Auto de Infração nº 19311.720238/2016-45 sem aquelas glosas agora perpetradas.

Caso a D. Fiscalização em sede de diligência fiscal apure a existência de outros itens sobre os quais entenda que deveria ter efetuado a glosa, não pode simplesmente alterar o lançamento originário, mas sim, deve efetuar um novo lançamento, não sendo possível aproveitar aquela baixa em diligência fiscal, sob pena de infringência direta ao princípio da segurança jurídica e da confiança legítima.

No presente caso, a D. Autoridade Fiscal realizou o lançamento originário no qual verificou a ocorrência do fato gerador e da matéria tributável, a partir do seu entendimento e com fundamento em documentos dos quais já dispunha anteriormente.

Sendo assim, são nulas as novas glosas perpetradas pela D. Autoridade Fiscal com relação aos bens do ativo imobilizado indicados no resultado da diligência como "tratores, dollys, transbordos, carregadeiras, carrocerias, reboques e semi-reboques", indicados na planilha demonstrativa anexa ao relatório da diligência fiscal como "Depreciação de outros veículos, mas considerados na apuração do contribuinte como máquinas e equipamentos". AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS ATIVOS GLOSADOS NA DILIGÊNCIA FISCAL - DESCRIÇÃO GENÉRICA E EXEMPLIFICATIVA NO RELATÓRIO DE RESULTADO DA DILIGENCIA (fls. 1504 a 1509):

Como se verifica da simples leitura do relatório da diligência fiscal, não é possível à IMPUGNANTF ter conhecimento sobre quais foram os ativos específicos glosados na diligência fiscal. Isso ocorre porque a D. Autoridade Fiscal aponta os novos ativos glosados de forma genérica e exemplificativa. Confira-se:

Resultado da diligência fiscal (fl. 1.483):

"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."*

*A expressão "**tais como**" utilizada no corpo do relatório evidencia a impossibilidade de se ter conhecimento preciso sobre quais itens foram efetivamente glosados nesse novo demonstrativo, o que viola não só os princípios do contraditório e ampla defesa, mas também descumpre as exigências contidas no item II da Resolução nº 12-000-895, prolatada à unanimidade por essa Turma, na medida em que (i) os ativos objeto do lançamento complementar estão citados exemplificadamente e de modo genérico no relatório da diligência fiscal, e (ii) a planilha demonstrativa anexa ao resultado da diligência não contém qualquer tipo de detalhamento sobre quais bens comporiam essas novas glosas, mas apenas a somatória total dos valores respectivos.*

Por outro lado, como se vê da planilha demonstrativa anexa ao relatório da diligência fiscal, a D. Autoridade Fiscal denominou essas glosas como "Depreciação de outros veículos, mos considerados no apuração do contribuinte como máquinas e equipamentos", não sendo possível identificar quais seriam esses itens nas planilhas acostadas ao atendimento à diligência fiscal.

Assim, a D. Autoridade Fiscal também não manteve o critério de informação de base definida na própria intimação à diligência por ela formulada, no sentido de que requereu informações com base no EFD-SPED (separadas em determinados grupos), porém realizou a apuração e criou um grupo diferente, segregado, vindo a impossibilitar até mesmo um simples cruzamento de dados pela IMPUGNANTE.

Essa situação também impede que a IMPUGNANTE possa verificar se houve eventual duplicidade de glosas com relação aos bens do ativo imobilizado e objeto do item "I" do Auto de Infração, o que é absolutamente temerário, tendo em vista que todos os documentos relativos a depreciação de ativo imobilizado agrícola requeridos na fase de fiscalização (MPF nº 0812400.2017.00442) foram devidamente apresentados pela IMPUGNANTE, inexistindo qualquer contestação nesse sentido nos presentes autos.

Como se não bastasse, por esse motivo tampouco é possível à IMPUGNANTE conferir o cálculo realizado pela D. Autoridade Fiscal, justamente porque não possui meios de saber quais os ativos específicos de seu imobilizado que compõem aqueles totais por período, sendo uma clara violação aos artigos 142, 145 e 149, todos do Código Tributário Nacional, bem como aos princípios da ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e confiança legítima.

Isso ocorre porque esses ativos glosados são indicados no relatório de diligência de forma genérica e exemplificativa: "tratores, dollys, transbordos, carregadeiras, carrocerias, reboques e semi-reboques". Porém, como se verifica das planilhas acostadas pela IMPUGNANTE e utilizadas como nova base pela D. Autoridade Fiscal, o ativo imobilizado sobre o qual a IMPUGNANTE toma crédito de PIS e COFINS é composto por aproximadamente 10 mil bens em cada mês.

Assim, a IMPUGNANTE, efetivamente, não dispõe das informações necessárias para identificar quais foram os "tratores, dollys, transbordos, carregadeiras, carrocerias, reboques e semi-reboques" glosados nesse lançamento complementar, sendo absolutamente indetermináveis: (i) a composição do cálculo da glosa, (ii) se existem outros ativos idênticos, similares, ou até mesmo diferentes que fazem parte dessas novas exigências fiscais, pois foram indicadas de forma exemplificativa e genérica no relatório de conclusão da diligência ("tais como"), e (iii) se foram realizadas glosas em duplicidade.

É evidente o cenário de insegurança jurídica, bem como a nulidade dessas novas glosas.

Com a devida vênia, na mesma medida que não seria possível à IMPUGNANTE presumir que a D. Autoridade Fiscal tenha se equivocado na realização dos cálculos das glosas adicionadas ao lançamento, devem ser-lhe franqueados os meios necessários para analisar o trabalho fiscal, em respeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Vale recordar, ainda, que diversos erros de cálculos aritméticos foram apontados pela IMPUGNANTE anteriormente, evidenciando a importância da clareza do lançamento tributário.

Como se vê do demonstrativo anexo ao Termo de Intimação Fiscal em fase de diligência, acostado à fl. 1.373 dos autos, por exemplo, todas as bases de cálculo indicadas para o PIS e para a COFINS calculadas pela D. Autoridade Fiscal estavam indevidamente duplicadas (2x), os quais foram agora corrigidos pela D. Autoridade Fiscal.

Assim, é nulo o lançamento complementar quanto às novas glosas perpetradas, cujo reconhecimento desde logo se requer.

Ainda em face a esse tema, como as novas exigências integram o Auto de Infração, os requisitos de validade do ato dispostos na legislação são, necessariamente, os mesmos. O artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972 dispõe claramente que o Auto de Infração deverá conter, dentre diversos requisitos obrigatórios, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, o que claramente não foi cumprido.

Ora, no caso em tela não há a indispensável comprovação do ilícito exigida pelo artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, o que demandaria, justamente, o detalhamento dos bens que, ao ver da

D. Autoridade Fiscal, não poderiam ser objeto de creditamento pela IMPUGNANTE; confira-se o dispositivo:

Decreto nº 70.235/1972:

"Art. 9º-A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."

Frise-se à exaustão: as novas glosas não são identificáveis, pois não há a indicação dos bens individualmente considerados e efetivamente glosados, tendo em vista terem sido exemplificada e genericamente descritos no resultado da diligência, não dispondo de nenhum demonstrativo detalhado.

Em segundo lugar, não foi indicada pela D. Autoridade Fiscal, no relatório inovador de glosas, qual a disposição legal infringida pela IMPUGNANTE ao se creditar sobre os encargos de depreciação desses ativos agrícolas, o que é evidente pela simples leitura dos autos, em clara afronta ao dispositivo contido no inciso IV, do artigo 10, do decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235/72:

"Art. 10.. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente: (...)IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;"

Ao indicar que os créditos objeto de glosa não possuíam base legal, a D. Autoridade Fiscal deveria, ao menos, indicar a legislação aplicável à hipótese e realizar o cotejo analítico entre as glosas e o permissivo legal, cuja ausência implica em evidente falta de fundamentação da infração ora imputada à IMPUGNANTE.

Além das violações já apontadas, as novas glosas não se enquadram no escopo acertadamente definido pelo próprio Item II da Diligência Fiscal determinada por essa Turma na Resolução nº 12-000.895, fato este que, novamente, implica em violação às disposições do artigo 149, do Código Tributário Nacional. Confira-se o trecho da Resolução:

Resolução nº 12-000.895:

"(...) Por todo o exposto, voto por converter o julgamento em diligência à unidade de origem, a fim de que: (...)II. Quanto ao item "I" - "DAS GLOSAS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO" (fls. 1041 a 1047), considerando as alegações e documentos trazidos pela IMPUGNANTE, **apresentar planilhas ou memórias de cálculo, acompanhados de documentos que demonstrem que a IMPUGNANTE tenha se creditado sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado sobre os bens citados no referido item "I", em desacordo com a legislação de regência.** Também apresentar a totalização dos valores desses lançamentos,

mês a mês, de modo a ficar apurado o cálculo da glosa em relação a esse item "I". *Em vista de todo o exposto nesse tópico, não há outra conclusão que não pela nulidade das glosas adicionais perpetradas pela D. Autoridade Fiscal em sede de diligência.*

DO CANCELAMENTO DAS GLOSAS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO APLICADOS NA PRODUÇÃO DA CANA-DE-AÇÚCAR DA PRODUÇÃO SUCROALCOOLEIRA - JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO CARF Caso não se entenda pela nulidade ou pela conversão em diligência, as glosas efetuadas complementarmente devem ser canceladas por essa Turma.

Nesse tópico, a Impugnante, retoma o conceito de "insumo" discorrido nos Tópicos IV.1 e IV.1.2 (fls. 988/1.008) da Impugnação, (ii) a descrição da atividade empresarial sucroalcooleira exercida pela Impugnante contida no Tópico IV.2 (fls. 1.008/1.020), e (iii) as argumentações para cancelamento das glosas sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado, do item V do Auto de Infração, contidas no Tópico IV.3.8 (fls. 1.041/1.047).

Detalha o conceito de insumo para fins de crédito de PIS e COFINS como sendo todo aquele bem e serviço que, alternativa e complementarmente: (i) seja essencial à produção do contribuinte, (ii) que componha o custo de produção, e (iii) que sua remoção do processo produtivo importe em perda da qualidade do produto final. Se o contribuinte produz seu próprio insumo, todas as despesas essenciais incorridas nessa produção também devem ser consideradas passíveis de creditamento, de modo que todas as aquisições de bens essencialmente utilizados na fase de produção da cana-de-açúcar são passíveis de crédito de PIS e COFINS, tudo isso conforme jurisprudência sedimentada do CARF.

Para tanto, afirma que já está pacificada nas Turmas Ordinárias a possibilidade do creditamento sobre despesas da fase agrícola (cana-de-açúcar) da produção sucroalcooleira. E cita o julgamento do PA nº 10410.723.727/2011 51, Acórdão nº 9303 004.918, Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, sessão de 10 de abril de 2017 da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais E afirma que o mesmo raciocínio vale para os bens do ativo imobilizado, devendo ser permitido o creditamento sobre os encargos de depreciação daqueles ativos utilizados na fase de produção agrícola;

Reafirma que a cana-de-açúcar é o principal insumo para fabricação do açúcar e do etanol. Suas etapas são o preparo do solo, plantio, corte, queima, colheita e transporte à usina de açúcar e álcool. As glosas complementares efetuadas pela D. Autoridade Fiscal compreendem ativos imobilizados utilizados nessa fase agrícola de produção da cana-de-açúcar até o transporte para a usina de açúcar e álcool, sendo todos eles essenciais à produção da IMPUGNANTE, como se verá a seguir; e

Como as glosas complementares tratam de encargos de depreciação de ativos utilizados na fase agrícola de produção da cana, caso elas tivessem sido efetuadas no Auto de Infração originário as presentes contestações estariam seguindo a linha de raciocínio daquele correspondente tópico da Impugnação ao Auto de Infração.

Como se verifica das informações do resultado da diligência, foram glosados ativos imobilizados vinculados à fase de produção agrícola da cana-de-açúcar: (i) tratores, (ii) dollys, (iii) transbordos, (iv) carregadeiras, (v) carrocerias, (vi) reboques e (vii) semi-reboques.

Então, a partir desse ponto a IMPUGNANTE detalha, inclusive com fotos, o que é cada um desses equipamentos e como são utilizados em seu processo produtivo, sendo todos eles essenciais a fase agrícola de tal processo.

E conclui sua argumentação afirmando que conforme amplamente demonstrado na Impugnação anteriormente protocolizada nestes autos, a jurisprudência do CARF é sedimentada no sentido de permitir o creditamento sobre despesas incorridas pelas agroindústrias sucroalcooleiras na fase de produção da cana-de-açúcar.

Esse entendimento consolidado foi recentemente reforçado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF"), reafirmando a jurisprudência pacífica das Turmas Ordinárias. Nesse julgamento da 3ª Turma da "CSRF", foram reconhecidas como insumos diversas despesas de transporte relacionadas à aplicação dos ativos glosados no presente caso:

"PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de descontos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumas as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de

sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de radios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas."

(Processo nº 10410.723727/2011-51, Acórdão nº 9303-004.918, 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, julgado em 10 de abril de 2017)

Por fim, ainda destaca que a justificativa conferida pela Autoridade Fiscal para não haver glosado antes os créditos relacionados a estes equipamentos residiria na suposição de que a IMPUGNANTE os teria classificado como "máquinas e equipamentos", porém os bens, ao entender da Autoridade Fiscal, seriam "outros veículos ou seus componentes". Mas como se verifica das demonstrações contidas nesse tópico de mérito do aditamento à impugnação, esses ativos podem tanto ser classificados como "máquinas", quanto como "equipamentos", inexistindo qualquer equívoco da IMPUGNANTE na classificação dos bens, tendo em vista a inexistência de separação conceitual específica frente ao caso concreto.

DOS PEDIDOS Ante o exposto, a IMPUGNANTE respeitosamente requer seja recebido por essa 16ª Turma o presente aditamento à impugnação acostada às fls. 971 /1.072 dos autos, para que seja integralmente cancelado o item 'h' do Auto de Infração, tendo em vista a própria D. Autoridade Fiscal ter reconhecido a inexistência de reavaliação dos bens e a inexistência de crédito sobre os bens reavaliados, bem como sejam canceladas todas as glosas sobre ativos do item "I" dos quais a IMPUGNANTE não se creditou.

Quanto as glosas complementares efetuadas no resultado da diligência fiscal, em complementação aos pedidos já deduzidos na Impugnação-base apresentada na inauguração do Auto de Infração:

(i) Preliminarmente, sejam anuladas as glosas complementares realizadas pela D. Autoridade Fiscal na diligência fiscal, com base nos artigos (i) 142, 145 e 149, todos do Código Tributário Nacional, (ii) 5º, inciso LV, da Constituição Federal, (iii) 2º, da Lei nº 9.784/99, e (iv) 9º e 10, incisos III e IV, do Decreto nº 70.235/72;

(ii) Caso não se entenda pela anulação, requer seja realizada nova diligência fiscal para que a D. Autoridade Fiscal indique, especificamente e a partir das planilhas juntadas, quais os ativos glosados de maneira complementar no resultado da diligência; e

(iii) No mérito, na remota hipótese de as novas glosas não serem anuladas ou não seja convertida nova diligência, requer sejam canceladas todas as glosas efetuadas complementarmente pela D. Autoridade Fiscal.

Termos em que, pede deferimento.

É o Relatório

A 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro julgou procedente em parte a impugnação, proferindo o Acórdão DRJ/RJO n.º 12-93.315, de 30/10/2017 (fls. 1519 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA - Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72

ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. - A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. - As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. ÔNUS PROCESSUAL DA PROVA. - Faz-se incabível a realização de perícia ou diligência quando reputadas desnecessárias. A realização de diligência não se presta a suprir eventual inércia probatória do impugnante.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

DILIGÊNCIA. INOVAÇÃO - Não é possível a realização de novas glosas em procedimento de diligência, para tanto é necessário efetuar um novo lançamento através de Auto de Infração.

DIREITO DE CRÉDITO OBJETO DE GLOSA EM AÇÃO FISCAL ANTERIOR – AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA – O direito de crédito objeto de glosa em ação fiscal anterior, ainda não definitivamente julgada na esfera administrativa, não dispõe de liquidez e certeza para sua utilização na apuração da contribuição devida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO - Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS os bens e serviços aplicados ou consumidos no processo produtivo, nos termos da legislação específica.

CRÉDITO PRESUMIDO DE PESSOA JURÍDICA QUE EXERÇA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL - Não há restrição para que pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial possa apurar crédito presumido sobre aquisição de insumos de outra pessoa jurídica que exerça outras atividades além da atividade agroindustrial.

CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE INSUMO PARA FABRICAÇÃO DE PRODUTO DESTINADO À ALIMENTAÇÃO HUMANA - Podem ser apurados créditos presumidos sobre aquisição de cana de açúcar para fabricação de açúcar destinado à alimentação humana e utilizado na composição de bebidas e refrigerantes.

CRÉDITO PRESUMIDO - DESCONTO - Os créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos não podem ser objeto de compensação ou ressarcimento, mas servem para dedução do valor devido da contribuição apurada em relação às mercadorias produzidas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO - Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da COFINS os bens e serviços aplicados ou consumidos no processo produtivo, nos termos da legislação específica.

CRÉDITO PRESUMIDO DE PESSOA JURÍDICA QUE EXERÇA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL - Não há restrição para que pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial possa apurar crédito presumido sobre aquisição de insumos de outra pessoa jurídica que exerça outras atividades além da atividade agroindustrial.

CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE INSUMO PARA FABRICAÇÃO DE PRODUTO DESTINADO À ALIMENTAÇÃO HUMANA - Podem ser apurados créditos presumidos sobre aquisição de cana de açúcar para fabricação de açúcar destinado à alimentação humana e utilizado na composição de bebidas e refrigerantes.

CRÉDITO PRESUMIDO - DESCONTO - Os créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos

agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos não podem ser objeto de compensação ou ressarcimento, mas servem para dedução do valor devido da contribuição apurada em relação às mercadorias produzidas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em face do valor exonerado, houve, pela DRJ, a interposição de recurso de ofício.

E, irressignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 1594 e ss., por meio do qual requer, inicialmente, o seu julgamento conjunto com vários processos administrativos em que também consta como interessada (todos oriundos da mesma ação fiscal) e, basicamente, repete os mesmos argumentos já delineados em sua impugnação, em parte já acolhidos no acórdão recorrido. E requer a realização de diligência/perícia, para a qual formula quesitos.

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, em face da escrituração de créditos indevidamente descontados na apuração.

Mantida em parte a exigência, a DRJ julgou-a parcialmente procedente, daí a interposição do recurso de ofício.

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 lançamento, ao fundamento de que este carece de motivação (fala-se aqui também na ausência de provas e erro em enquadramento legal), de que não há a necessária individualização das glosas de créditos e de que a forma de cálculo dos valores exigidos não foi demonstrada.

Não é o que se vê dos autos.

Primeiro, porque acompanha o lançamento não apenas a referência a todos os dispositivos legais infringidos (Demonstrativo dos Fatos e Enquadramento Legal), mas também um Termo de Verificação Fiscal no qual elencadas as glosas de que foram efetuadas (no qual se vê que o que se está a controverter não são provas, mas o regime jurídico aplicável à sistemática não cumulativa de PIS/Cofins). E segundo, porque as glosas foram, sim, perfeitamente individualizadas, não só no texto do Termo de Verificação Fiscal, mas, agora em valores, nos demonstrativos que o acompanham ("Detalhamento das diferenças de PIS devidas

apuradas pela fiscalização" e "Detalhamento das diferenças de Cofins devidas apuradas pela fiscalização").

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

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 SEQUINTE 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

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

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

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

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

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

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

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

h) Desconto de crédito sobre encargos de depreciação calculados sobre o custo corrigido de máquinas, equipamentos, instalações, benfeitorias e edifícios, conforme registros contábeis nas contas 1030202002 – Máquinas e Equipamentos – Depreciação Acumulada, 1030214002 – Instalações – Depreciação Acumulada, 1030206002 – Benfeitorias – Depreciação Acumulada, 1030205002 – Edifícios – Depreciação Acumulada, e 3040699007 – Depreciações – Custo Corrigido, o que contraria a vedação expressa contida no artigo 2º, § 1º da IN SRF nº 457, de 2004;

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

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

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

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

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

I. Quanto ao item “H” – “NULIDADE PARCIAL–INEXISTÊNCIA DE REAVALIAÇÃO DOS ATIVOS” (fls. 981 a 988), considerando as alegações e documentos trazidos pela IMPUGNANTE, apresentar planilhas ou memórias de cálculo acompanhados de documentos que demonstrem que a IMPUGNANTE tenha reavaliado seus ativos e que tenha tomado crédito em relação a tais valores. Apresentar também a relação desses lançamentos com totalização, mês a mês, de modo a ficar apurado o cálculo da glosa em relação a esse item “H”.

II. Quanto ao item “I” – “DAS GLOSAS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIACÃO 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 cré. presumido 2012” e “Termo de Anexação de Arquivo Não Paginável - Plan de cálculo das glosas cré. presumido 2013” (fls. 932 a 933).

Nessas planilhas, a AUTORIDADE FISCAL apurou os totais mensais de PIS e Cofins apurados sobre os valores de compra de cana de açúcar da IMPUGNANTE, cujos fornecedores têm pelo menos um CNAE não relacionado à atividade agroindustrial. Esses totais mensais foram levados para os “Detalhamentos das

diferenças de PIS e COFINS devidas apuradas pela fiscalização” no “Demonstrativo anexo ao Termo de Verificação Fiscal” (fls. 906 a 925), cujos valores servem de base para os lançamentos no Auto de Infração.

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

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

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

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

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

...

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

...

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da

Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar **créditos presumidos** calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como **insumos na fabricação de produtos**:

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Recentemente, nesta mesma Turma, assim também se decidiu:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a

terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

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

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados 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 todos 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.**

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.

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, herbícidas e inseticidas utilizados nas lavouras de cana-de-açúcar.

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

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

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;

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)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- (i.1) embalagens de transporte (“big-bag”);
- (i.2) serviços de mecanização agrícola (preparação do solo, plantio, cultivo, adubação, pulverização de inseticidas e colheita mecanizada da cana de açúcar);
- (i.3) materiais diversos aplicados na lavoura de cana;
- (i.4) serviços de transporte da cana colhida nas lavouras do contribuinte até a usina de açúcar e álcool;
- (i.5) itens diversos não identificados na EFD – Contribuições como insumos (rolamentos, arruelas, parafusos, válvulas, correntes, pinos, acoplamentos, buchas, mancais, chapas, perfis, cantoneiras, tubos e barras de aço);
- (i.6) Desconto de créditos sobre serviços, peças de manutenção, pneus, óleo diesel, graxas e lubrificantes para tratores, colhedoras de cana, ônibus e caminhões;

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

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

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

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

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