



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10835.722275/2015-23
RESOLUÇÃO	3302-002.976 – 3 ^a SEÇÃO/3 ^a CÂMARA/2 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ATVOS BIOENERGIA CONQUISTA DO PONTAL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Wagner Mota Momesso de Oliveira (substituto integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Ressarcimento da Contribuição para o PIS e a Cofins. O Despacho Decisório baseou-se no Termo de Verificação Fiscal, segundo o qual a Fiscalização concluiu que apenas bens e serviços diretamente aplicados à etapa industrial de fabricação de açúcar e álcool poderiam ser considerados insumos, adotando o conceito restritivo contido nas INs SRF nº 247/2002 e nº 404/2004. Com isso, foram glosados, entre outros, os créditos relativos a:

- (i) **despesas agrícolas** (cultivo, plantio, colheita e manutenção da cana), por serem despesas anteriores ao processo industrial;
- (ii) **óleo diesel utilizado no transporte da cana e em maquinário agrícola**, entendido como gasto rural sem relação direta com a produção industrial;
- (iii) **serviços agrícolas e fretes para transporte da cana até a usina**, considerados estranhos ao conceito de insumo;
- (iv) **aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados na atividade agrícola**;
- (v) **bens do ativo imobilizado**: (i) depreciação acelerada em 12 meses para máquinas vinculadas ao cultivo; (ii) depreciação em 24 meses, entendida pela Fiscalização como restrita às edificações vinculadas ao projeto REIDI “UTE Conquista do Pontal”; e (iii) créditos sobre imobilizado em andamento, uma vez que, segundo o laudo do Corpo de Bombeiros de 13/07/2012, as obras não estavam concluídas.

Inconformada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade por meio da qual:

- (i) sustenta que é empresa agroindustrial, realizando atividades agrícolas e industriais de forma integrada, sendo a produção da cana-de-açúcar etapa essencial e indissociável da fabricação do açúcar e do álcool;
- (ii) invocando o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, afirma que o conceito de insumo deve ser aferido pelos critérios de essencialidade e relevância, o que legitima o crédito sobre bens e serviços da etapa agrícola, incluindo o chamado “insumo do insumo”;
- (iii) argumenta que as despesas agrícolas, o óleo diesel, os serviços e fretes utilizados no transporte e trato da cana são indispensáveis ao processo produtivo;
- (iv) sustenta ainda o direito ao creditamento sobre aluguéis de máquinas, equipamentos e veículos, bem como sobre bens do ativo imobilizado, inclusive aqueles depreciados em 12 e 24 meses, defendendo que o art. 6º da Lei nº 11.488/2007 possui caráter autônomo e não se limita aos projetos REIDI;
- (v) alega também que não houve registros de imobilizado em andamento e que a Fiscalização interpretou de forma equivocada os laudos de vistoria das instalações;

- (vi) quanto aos fretes realizados entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica, afirma serem essenciais à logística do processo produtivo, citando precedentes do CARF;
- (vii) questiona os ajustes negativos aplicados e aponta que o TIF teria introduzido fundamentos não constantes do TVF, configurando alteração indevida de critério jurídico.

Diante da superveniência do entendimento do STJ e do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, a DRJ converteu o julgamento em diligência. No Termo de Informação Fiscal – TIF, a Fiscalização reviu grande parte das glosas, reconhecendo créditos antes desconsiderados com base na nova jurisprudência, mas manteve glosas relativas a aluguéis de veículos, serviços de obras civis não ativadas, fretes entre estabelecimentos e créditos sobre imobilizado em andamento.

Aplicando o resultado da diligência fiscal, a DRJ reconheceu parte dos créditos anteriormente glosados, manteve as glosas sem respaldo legal ou documental e julgou a manifestação procedente em parte, nos seguintes termos:

- (i) **Frete da cana:** reconhecido como parte do processo produtivo; glosa revertida.
- (ii) **Diesel agrícola, serviços e locações ligados ao processo produtivo:** reconhecidos como insumos essenciais; glosas revertidas.
- (iii) **Locação de veículos:** ausência de previsão legal; glosa mantida.
- (iv) **Obras civis não ativadas:** só geram crédito pela depreciação; glosa mantida.
- (v) **Imobilizado em andamento:** ausência de conclusão das obras; glosa mantida.
- (vi) **Ajustes negativos:** sem fundamento; glosas revertidas.
- (vii) **Depreciação de 12 e 24 meses:** admitida conforme novo conceito de insumo; glosas revertidas.

Devidamente intimada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, com os seguintes pontos:

- (i) alegação de impossibilidade de mudança de critério jurídico para manutenção das glosas, em afronta ao art. 146 do CTN;
- (ii) pedido de reversão das glosas relativas a supostas despesas com imobilizado em andamento, por estarem fundadas em premissa fática equivocada;
- (iii) insurgência contra a manutenção das glosas sobre locação de veículos e obras de construção civil;
- (iv) requerimento subsidiário de conversão do julgamento em diligência, para aprofundar a análise dos créditos de ativo imobilizado à luz da verdade material.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser analisado. No entanto, como será demonstrado a seguir entendo que o processo não se encontra em condições de julgamento imediato.

Explico.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é incontroverso que o ônus de demonstrar a existência, a liquidez e a certeza do crédito alegado cabe ao contribuinte, especialmente nas hipóteses de creditamento no regime não cumulativo, que dependem de comprovação documental robusta quanto à natureza do bem, sua utilização e sua vinculação ao processo produtivo.

No presente caso, como relatado, a controvérsia remanescente refere-se, essencialmente, à glosa de créditos vinculados a supostas despesas com **imobilizado em andamento**, cuja manutenção pela DRJ fundamentou-se, sobretudo, (i) no laudo de vistoria do Corpo de Bombeiros datado de 13/07/2012, (ii) na existência de contas contábeis relativas a “construções em andamento” no plano de contas da Contribuinte e (iii) na alegada ausência de comprovação de que os bens adquiridos estariam efetivamente vinculados ao processo produtivo.

A Recorrente, por sua vez, afirma que tais premissas não refletem a realidade fática. Sustenta que seu parque industrial se encontrava plenamente operacional desde 2009, conforme documentação apresentada, e que as vistorias posteriores do Corpo de Bombeiros decorreriam apenas de ampliações e ajustes pontuais, não podendo ser interpretadas como marco conclusivo da obra principal. Alega, ainda, que as demonstrações contábeis evidenciam que apenas parcela reduzida dos investimentos realizados entre 2010 e 2012 foi registrada em contas de construções em andamento, sendo a maior parte destinada a máquinas, equipamentos e instalações industriais utilizadas diretamente na atividade produtiva.

De fato, a presunção adotada pela decisão recorrida — no sentido de que todas as aquisições realizadas até 13/07/2012 se destinariam a edificações ainda não concluídas — não se sustenta integralmente diante dos elementos constantes dos autos. Ao mesmo tempo, também não é possível, a partir da documentação apresentada pelo contribuinte, concluir de forma definitiva que a totalidade dos bens adquiridos no período foi destinada a máquinas, equipamentos e instalações industriais utilizadas diretamente na atividade produtiva.

Embora o ônus inicial da prova recaia sobre o contribuinte, aplica-se ao processo administrativo fiscal o princípio da verdade material, segundo o qual a autoridade julgadora deve

buscar a realidade dos fatos sempre que houver indícios suficientes de que a narrativa fática pode divergir da presunção fiscal. Tal princípio não autoriza o suprimento de omissões probatórias essenciais, mas impõe a realização de diligências quando o conjunto probatório apresenta verossimilhança e indícios concretos capazes de justificar aprofundamento da instrução.

É exatamente o que ocorre no presente caso. A Recorrente trouxe elementos contábeis e documentais que, embora não conclusivos, indicam plausibilidade em sua alegação de que parte substancial dos bens adquiridos entre 2010 e 2012 foi destinada ao uso produtivo, e não a obras em andamento. Somam-se a isso elementos que sugerem que a unidade industrial estava operacional desde 2009, o que torna insuficiente a presunção de que todas as aquisições anteriores a julho de 2012 se enquadrariam como construções não concluídas.

Esse conjunto de indícios atende ao requisito mínimo para aplicação da verdade material e revela a necessidade de aprofundamento da instrução, a fim de que se estabeleça, de maneira clara, a destinação de cada bem que fundamentou a glosa — especialmente porque o ponto central da controvérsia depende de correlação fática específica, que não pode ser presumida.

Diante dessas considerações, à luz do princípio da verdade material, e com fundamento nos arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 e nos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal de origem:

- (i) intime a Contribuinte a apresentar documentação hábil, inclusive laudo técnico, caso entenda pertinente, destinada a comprovar, de forma individualizada, a efetiva utilização dos bens adquiridos no período de 2010 a 2012 em seu processo produtivo;
- (ii) caso entenda necessário, intime novamente a Contribuinte para apresentação de documentos específicos e complementares que se mostrem indispensáveis ao completo esclarecimento da destinação e da efetiva utilização dos itens analisados;
- (iii) após a análise da documentação apresentada e do cotejo com os registros contábeis da Contribuinte, elabore parecer conclusivo, individualizando a situação de cada bem glosado e classificando-o, de forma motivada, em:
 - a. bem vinculado a eventuais obras civis em andamento;
 - b. bem efetivamente utilizado no processo produtivo e incorporado no ativo imobilizado, nos termos do inciso VI, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

É a proposta de resolução.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara

