



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10835.901776/2017-36
ACÓRDÃO	3202-004.193 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ATENA - TECNOLOGIAS EM ENERGIA NATURAL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2011 a 30/09/2017

CONTINÊNCIA. CONEXÃO. JULGAMENTO EM CONJUNTO PROCESSOS. INDEFERIMENTO.

Constatado que os pedidos de ressarcimento abarcam trimestres distintos, embora exista identidade fática entre as matérias examinadas, não existe previsão para julgamento em conjunto dos processos administrativos.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE DA COFINS. RECEITAS NO MERCADO INTERNO E EXTERNO. RATEIO PROPORCIONAL. RECÁLCULO. POSSIBILIDADE.

Afastada a integralidade das glosas realizadas sobre as receitas decorrentes do regime não cumulativo, subsiste a obrigatoriedade de realização do rateio proporcional em relação aos créditos oriundos do regime misto (cumulativo e não cumulativo) por integrarem a totalidade do montante indicado no pedido de ressarcimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de continência e de julgamento em conjunto dos processos administrativos, para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Aline Cardoso de Faria, Laura Baptista Borges (substituto[a] integral), Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Na condição de redator *ad hoc*, designado para formalizar o voto, passo a transcrever o relatório elaborado na minuta do voto proferido pela Conselheira Aline Cardoso de Faria, na reunião assíncrona de 30 de junho de 2026:

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/09), que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, em desfavor da Recorrente ATENA - TECNOLOGIAS EM ENERGIA NATURAL LTDA.

Quanto à origem, por bem relatar e resumir os fatos, adota-se parte do relatório do Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do deferimento parcial do Pedido de Ressarcimento (PER) de nº 14028.40563.260813.1.1.09-4042, no valor de R\$ 389.970,90, de créditos de Cofins não cumulativa vinculados às receitas de exportação do 2º trimestre de 2013.

Segundo o Despacho Decisório de nº 245/2019, foi reconhecido o direito creditório de R\$ 154.556,55, valor que foi insuficiente para se homologar todas as compensações vinculadas ao referido PER.

Consoante relatado no Termo de Verificação Fiscal, foi aberto procedimento fiscal com vistas a analisar todos pedidos de ressarcimento de PIS/COFINS não cumulativos relativos ao período transcorrido entre outubro de 2011 a dezembro de 2011; julho de 2012 a junho de 2013 e outubro de 2013 a setembro de 2017. Saliente-se que, com exceção do 4º trimestre de 2011, todos os pedidos de ressarcimento estão vinculados às receitas de exportação. Em relação ao 4º trimestre de 2011, conforme está demonstrado na planilha (arquivo não paginável) “APURAÇÃO - AJUSTES E GLOSAS DA RF.ATENA.xlsx”, aba “Demonstrativo de Apuração”, o crédito analisado é vinculado às receitas de vendas não tributadas no mercado interno.

A autoridade fiscal discorre, inicialmente, sobre o procedimento de auditoria realizado.

Após, tece considerações a respeito do conceito de insumos dado pelas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, afirmando que ele não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão-somente aquele que é diretamente aplicado na produção de bens destinados à venda.

Explica que a plantação da cana-de-açúcar é considerada cultura permanente, ou seja, se mantém vinculada ao solo e proporciona mais de uma colheita, de modo que os custos necessários à formação de plantação desta natureza devem compor o ativo imobilizado da pessoa jurídica.

Alega que, como consequência, os gastos com bens e serviços necessários ao cultivo da cana-de-açúcar são incorporados ao valor da plantação e devem ser registrados no ativo imobilizado. Ressalta que os gastos com a formação de lavoura de cana-de-açúcar devem ser objeto de quotas de exaustão à medida que os recursos forem sendo exauridos, conforme está disposto na resposta à pergunta 019 do Capítulo XII do Perguntas e Respostas da DIPJ 2013.

Entende que, em se tratando de ativo imobilizado, os bens e serviços adquiridos para serem utilizados na formação e manutenção da lavoura da cana-de-açúcar, cuja planta será posteriormente utilizada como matéria prima para a fabricação de açúcar e álcool, não podem ser classificados como insumos.

No tópico “Despesas com Bens Utilizados como Insumos”, assevera que foram glosados créditos apurados sobre despesas realizadas na área agrícola, como no cultivo da cana-de-açúcar; na manutenção de veículos, de máquinas e equipamentos; e no transporte da cana para a indústria. Explica que as glosas ocorreram pelo fato de que tais dispêndios não são insumos da produção industrial do álcool e do açúcar. Informa que na planilha “Apuração-Ajustes e glosas da RF.Atena” estão indicadas as notas fiscais de aquisição de bens utilizados como insumos cujos créditos foram glosados (aba “Glosas A”).

No tópico “Despesas com Serviços Utilizados como Insumos”, aduz que, pelas razões anteriormente expostas, foram glosados os créditos pleiteados sobre despesas com serviços destinados ao cultivo da cana-de-açúcar e com a manutenção de máquinas, veículos e equipamentos. Informa que na planilha “Apuração-Ajustes e glosas da RF.Atena.” (aba “Glosas B”) estão relacionadas as notas fiscais de aquisição de serviços utilizados como insumos cujos créditos foram glosados.

No tópico “Créditos Relativos aos Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado”, alega que não geram créditos de PIS/Cofins os encargos de depreciação calculados sobre bens integrantes do ativo imobilizado empregados no cultivo da cana-de-açúcar. Narra que na planilha “Apuração-Ajustes e glosas da RF.Atena.” (aba “Glosas C”) estão listados os documentos fiscais que tiveram os respectivos créditos glosados.

No tópico “Créditos Relativos aos Fretes sobre Operações de Vendas”, relata que indicou na planilha “Apuração-Ajustes e glosas da RF.Atena.” as notas fiscais de aquisição de serviços utilizados como insumos cujos créditos foram glosados (aba “Glosas D”). Diz que tais serviços se referem ao transporte de cana-de-açúcar entre as plantações e a indústria, os quais não são insumos do processo produtivo industrial da interessada.

Por fim, demonstra os valores deferidos para cada um dos pedidos de ressarcimento analisados no Termo de Verificação Fiscal.

Cientificada em 09/11/2019, a Interessada interpôs Manifestação de Inconformidade, em 26/11/2019, alegando, em síntese, o seguinte.

Inicialmente, no tópico “DOS FATOS”, informa que se dedica à “manufatura de cana-de-açúcar, seu transporte e industrialização, com a finalidade de produção de açúcar e etanol hidratado, produtos comercializados no Brasil e no exterior”. Diz que para consecução de seu objeto social precisa produzir a cana-de-açúcar e levá-la até à indústria para, ao final,

vender o etanol no mercado interno e exportar o açúcar. Reclama que o Fisco glosou custos com insumos consumidos diretamente no processo produtivo que são essenciais à operação da empresa, deixando de levar em conta todas as fases de seu processo produtivo. Explica que sua atividade se inicia na lavoura (colheita da cana, carregamento dos transbordos etc.), passa pelo transporte rodoviário da cana até à indústria e se finda com a comercialização dos produtos finais (açúcar e álcool).

No tópico “PRELIMINAR DE CONTINÊNCIA. RELAÇÃO DE PREJUDICIALIDADE. REUNIÃO DOS PROCESSOS.”, requer a reunião de todos os processos que estão indicados no Termo de Verificação Fiscal para julgamento em conjunto, tendo em vista que os fundamentos adotados nas decisões exaradas são os mesmos. Solicita, ainda, que o PAF relativo à multa isolada lançada em decorrência das glosas levadas a efeito no processo de ressarcimento ora em discussão, seja reunido para julgamento em conjunto.

No tópico “PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONTRIBUIÇÕES COFINS/PIS. CONTORNOS LEGISLATIVOS.”, discorre sobre o princípio da não cumulatividade e sobre os créditos previstos nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Ressalta que a sistemática não cumulativa do PIS e COFINS visa a evitar o efeito cascata da tributação das referidas contribuições. Esclarece que o PIS e a Cofins incidem sobre a receita, diferindo-se da materialidade do IPI e do ICMS, de modo que a não cumulatividade deve ser vista com o objetivo de atenuar a incidência dos efeitos destes tributos sobre a receita ou o faturamento. Afirma que o objetivo do legislador foi o de conferir ao setor industrial o direito ao abatimento dos valores incidentes nas operações anteriores sem perquirir sobre qual o valor ou alíquota recolhido pela pessoa jurídica vendedora do insumo. Aduz que o comando constitucional da não cumulatividade evidencia a inconstitucionalidade de qualquer limitação ao direito de créditos de PIS/COFINS decorrente da interpretação das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que deve ser dar conforme determinam o artigo 195, I, “b” e o artigo 239 da Constituição. Assevera que se deve respeitar, ainda, os princípios da isonomia tributária e do não confisco. Conclui ser necessário o reconhecimento do crédito em relação a todas as despesas necessárias à produção de seu resultado econômico, visto que são pertinentes e essenciais ao desenvolvimento de sua atividade empresarial.

No tópico “DAS GLOSAS DE CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS. USINAS DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. PRECEDENTES DO CARF”, aduz que o conceito de insumo, de acordo com os precedentes do CARF, corresponde a “todas as despesas necessárias” à consecução dos objetivos sociais da empresa. Alega que a jurisprudência administrativa acolheu a ideia de que o crédito de PIS/COFINS deve adotar os critérios dos artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda, por se tratar de legislação mais próxima do PIS/COFINS do que a legislação do IPI. Reclama que a fiscalização adotou conceito de insumo da legislação do IPI por ser mais benéfico aos interesses do Fisco. Anexa aos autos diversas decisões administrativas que versaram sobre o conteúdo do termo insumos.

Argui que o STJ, no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, definiu o conceito de insumos de maneira bem mais elastecida do que aquele que foi delineado no Termo de Verificação Fiscal. Sienta que a RFB editou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, definindo os critérios balizadores de enquadramento de determinado bem ou serviço na categoria de insumos, quais sejam, os critérios da pertinência, relevância e essencialidade.

Argumenta que, no caso tratado nos autos, é de fácil verificação que os insumos glosados, especialmente o óleo diesel, são imprescindíveis ao desenvolvimento de sua atividade

empresarial, uma vez que, se subtraídos, haverá um óbice intransponível à produção de açúcar e álcool.

No tópico “DOS INSUMOS GLOSADOS E SUA APLICAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO DA IMPUGNANTE. MÁQUINAS, TRATORES, CAMINHÕES E ÓLEO DIESEL”, pondera que foram glosados créditos apurados sobre despesas realizadas na atividade agrícola da empresa (cultivo da cana-de-açúcar); na manutenção e aquisição de veículos; na aquisição de manutenção de máquinas e equipamentos; e no transporte da cana para o estabelecimento industrial.

Requer a juntada posterior de laudo técnico para demonstração de seu processo produtivo, evidenciando todas as suas etapas, tendo em vista que o prazo legal para defesa foi insuficiente para se encontrar uma empresa especializada, cotar preços e elaborar os estudos necessários. Pleiteia, alternativamente, que o processo seja convertido em diligência para produção de prova pericial consistente em demonstrar a essencialidade dos bens cujos créditos foram glosados.

Assevera que, caso não seja esse o entendimento dos Órgãos de Julgamento, todos os documentos fiscais constam do processo (xml fornecido) e foram devidamente auditados pela fiscalização, que não os impugnou ou duvidou da efetiva aquisição dos insumos apresentados. Salaria que a questão controvertida diz respeito, unicamente, à pertinência e essencialidade dos insumos adquiridos, que são, claramente, aplicáveis ao seu processo produtivo.

Explica que é empresa do agronegócio, instalada em zona rural, que possui departamento agrícola e que grande parte de seus custos é oriundo da colheita da cana e de seu transporte para o parque industrial. Esclarece que o processo de colheita da cana consiste em uso intensivo de maquinários pesados. Anexa diversas imagens para demonstrar o afirmado.

Relata que a relação de equipamentos consta nos autos e constituem o rol do ativo imobilizado que gerou os créditos de PIS/COFINS glosados, tratando-se de equipamentos que consomem grande quantidade de combustível (óleo diesel).

Narra que, após os procedimentos de colheita, os tratores chamados “transbordos” transferem a cana picada para os caminhões, que a levarão para a usina. Anexa diversas imagens a fim de demonstrar a referida operação.

Informa que seus caminhões percorrem grandes distâncias em estradas de terra para entregar a cana na mesa de alimentação da indústria, o que exige consumo elevado de combustível na fase de “transporte”.

Destaca que a auditoria fiscal realizada não impugnou os créditos em si, mas somente o conceito de insumo, ou seja, admite que os gastos foram incorridos, mas nega que tenham ligação direta com o processo produtivo.

Argumenta que seu processo produtivo se inicia na lavoura, passa pelo corte da cana, carregamento, transporte, moagem, fabricação de açúcar e, por fim, a comercialização dos produtos e exportação, processo que requer o consumo de inúmeros insumos, dentre os quais aqueles glosados indevidamente pela fiscalização: diesel, equipamentos imobilizados pesados, peças para trator, peças para caminhões, peças para máquinas agrícolas, itens que são utilizados em tratores, caminhões e máquinas que plantam, colhem e transportam a cana até a moenda industrial.

Conclui que é equivocado o entendimento fiscal de que os gastos com a colheita e transporte da cana constituem procedimentos anteriores ao processo industrial.

No tópico “Despesas com Serviços Utilizados como Insumos”, salienta que a fiscalização glosou serviços utilizados como insumos nas máquinas e caminhões destinados a operar a colheita, transbordo e transporte da cana-de-açúcar. Ressalta que os serviços glosados são indispensáveis ao seu processo produtivo, destacando-se os serviços de reparação de equipamentos utilizados no processo produtivo. Afirma que a falta destes serviços inviabilizaria, em pouco tempo, a continuidade empresarial, uma vez que levaria ao sucateamento dos equipamentos e não permitiria a produção e comercialização dos produtos que fabrica.

No tópico “Créditos Relativos aos Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado”, assevera que, segundo o entendimento fiscal, os equipamentos do ativo imobilizado foram utilizados em outros departamentos da empresa (lavoura de cana-de-açúcar, oficina volante, abastecimento etc.), e, embora reconheça serem seções necessárias às atividades da empresa, não fazem parte do conceito de “produção” dos bens destinados à venda. Discorda de tal posicionamento, alegando que industrializa açúcar e álcool e, em razão disso, faz jus aos créditos de bens pertencentes ao ativo imobilizado que são aplicados no processo produtivo. Reclama que a fiscalização glosou créditos apurados sobre encargos de depreciação apurados sobre tratores, colheitadeira de cana, caminhões de cana, entre outros. Afirma que os bens em questão são essenciais e pertinentes à consecução de sua atividade. Afirma que o equívoco fiscal consistiu em desconsiderar o processo agroindustrial anterior e posterior à fabricação de açúcar e do álcool.

No que tange aos “Créditos Relativos aos Fretes sobre Operações de Vendas”, relata que foram glosados créditos tomados sobre despesas com fretes referentes ao transporte de cana-de-açúcar no percurso entre as plantações e a industrialização, mas que basta compulsar a planilha elaborada pelo próprio fiscal para se encontrar a descrição “Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”. Argui que é expressamente permitido pela lei que se apure crédito sobre essas despesas, o que impõe que as glosas sejam revertidas.

Requer que o recurso seja julgado procedente; protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito e, em especial, pela permissão da juntada posterior de laudo técnico a ser elaborado para demonstrar as características de seu processo produtivo e a pertinência e essencialidade dos insumos cujos créditos foram glosados. Pleiteia, não sendo permitida a juntada do laudo, que o processo seja convertido em diligência para que a fiscalização descreva adequadamente o seu processo produtivo.

É o relatório.

Em decisão por unanimidade, a 17ª TURMA/DRJ/07 votou para julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo o crédito tributário em litígio, em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2011 a 30/09/2017

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da

essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5/2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

INSUMO DO INSUMO. POSSIBILIDADE. CREDITAMENTO.

Nos termos do Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5/2018, havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS.

Podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. TRANSPORTE DE CANA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas de fretes relativos ao transporte de cana-de-açúcar entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por serem enquadrados como serviços utilizados como insumos, geram direito ao crédito no regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviços finais disponibilizados pela pessoa jurídica.

GASTOS COM VEÍCULOS. INSUMOS.

Gastos com veículos que participam efetivamente do processo produtivo podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE INSUMO DO INSUMO. POSSIBILIDADE.

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

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cientificada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário no qual requer que seja reconhecida a contingência/conexão dos processos administrativos e que seja recalculada a “reversão da integralidade das glosas levando em consideração os lançamentos da EFD CONTRIBUIÇÕES e a PLANILHA FISCAL originaria do trabalho fiscal e considerando as rubricas CST 52 – CUSTOS DIRETOS DA EXPORTAÇÃO cuja proporcionalização foi indevida pela DRJ”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Redator *ad hoc*.

Na condição de redator *ad hoc*, designado para formalizar o voto, passo a transcrever o voto elaborado pela Conselheira Aline Cardoso de Faria, na reunião assíncrona de 30 de junho de 2026, registrado no módulo de julgamento do sistema e-Processo:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

I – Da preliminar de continência – reunião dos processos

A Recorrente argumenta que de um único Termo de Verificação Fiscal decorre a fundamentação de todas as glosas levadas a efeito pela fiscalização em diversos processos administrativos.

Relata, ainda, que o presente feito é prejudicial ao Processo Administrativo 15943-720.018/2019-77, no qual se discute a multa isolada em decorrência da glosa levada a efeito no bojo do presente feito.

Isto posto, a Recorrente sustenta que para evitar decisões contraditórias se faz obrigatória a reunião de todos os processos acima mencionados para julgamento em conjunto.

Nada obstante, embora exista identidade entre as matérias examinadas nos processos de ressarcimento, consoante o Termo de Verificação Fiscal acostado às fls. 31 – 44, observa-se que aludidos pedidos de ressarcimento são concernentes a créditos apurados entre 4ºTri/2011 ao 3ºTri/2017, ou seja, abarcam períodos (trimestres) distintos, razão pela qual, inexistente motivo para que o julgamento seja realizado em conjunto.

II – Do mérito

A Recorrente sustenta que conforme consta no Acórdão recorrido todos os argumentos suscitados na Manifestação de Inconformidade foram acatados. Entretanto, mesmo após reverter todas as glosas fiscais, a DRJ revisou o trabalho fiscalizatório para além do controvertido, uma vez que apurou crédito menor que o constante da planilha fiscal.

Conforme se extrai da leitura do Acórdão recorrido é possível verificar que a DRJ reconheceu integralmente o crédito tributário pleiteado.

Confira-se a ementa do julgado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2011 a 30/09/2017

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5/2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

INSUMO DO INSUMO. POSSIBILIDADE. CREDITAMENTO.

Nos termos do Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5/2018, havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS.

Podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. TRANSPORTE DE CANA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas de fretes relativos ao transporte de cana-de-açúcar entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por serem enquadrados como serviços utilizados como insumos, geram direito ao crédito no regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por

qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviços finais disponibilizados pela pessoa jurídica.

GASTOS COM VEÍCULOS. INSUMOS.

Gastos com veículos que participam efetivamente do processo produtivo podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE INSUMO DO INSUMO. POSSIBILIDADE.

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

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Também nesse sentido manifestou-se o Relator na conclusão final do resultado do julgamento:

*“O cálculo dos créditos reconhecidos neste voto foi realizado com base na planilha de glosas elaborada pela fiscalização (arquivo não paginável “APURAÇÃO - AJUSTES E GLOSAS DA RF.ATENA.xlsx”), Abas Glosas A, Glosas B, Glosas C e Glosas D, relacionadas, respectivamente, às glosas de créditos apurados sobre bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumos, encargos de depreciação do ativo imobilizado e serviços de fretes para o transporte da cana até a indústria. **Reafirme-se que os valores indicados nas planilhas foram totalmente reconhecidos. Saliente-se, aliás, que não há na planilha nenhuma outra glosa que tenha sido realizada pela fiscalização. Em outros termos, todos os créditos glosados nas planilhas e discutidos nos autos do processo foram deferidos.**” (Grifou-se).*

Em que pese o Acórdão recorrido ter realizado a reversão de 100% das glosas oriundas do presente processo administrativo, a DRJ entendeu ser necessário realizar a reapuração dos créditos trimestrais, circunstância que culminou no reconhecimento parcial do direito creditório que havia sido pleiteado pela Recorrente.

Neste aspecto, compulsando os autos, verifica-se que o expediente adotado pela DRJ se deve a necessidade de se observar o rateio de despesas (aplicando-se o método proporcional) haja vista que a Recorrente possui receita tributada no mercado interno, receita não tributada no mercado interno e receita de exportação.

É consabido que nos termos da legislação vigente, os créditos vinculados a receita tributada no mercado interno e decorrentes das exportações são ressarcíveis, entretanto, os créditos oriundos de receitas oriundas do mercado interno e não tributadas não seguem a mesma sorte, ou seja, não são ressarcíveis.

Isto posto, inconformada com o reconhecimento parcial do crédito em razão da aplicação do rateio de despesas realizado pela DRJ, a Recorrente sustenta que o Acórdão recorrido padece de vício, consoante trecho abaixo reproduzido:

Entretanto, ao reelaborar a planilha de apropriação do crédito o E. Julgador da DRJ esqueceu-se de que na EFD CONTRIBUIÇÕES e na PLANILHA DO TRABALHO FISCAL haviam lançamentos com a CST 52 - Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente a Receita de Exportação, SOBRE A QUAL NÃO EXISTE PROPORCIONALIZAÇÃO JÁ QUE SÃO CUSTOS INTEGRALMENTE VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

Estes lançamentos não foram glosados, nem questionados pelo Trabalho Fiscal, conforme se pode observar dos documentos encartados no dossiê da fiscalização e na própria planilha do Auditor Fiscal que foi integralmente revertida. Há nítido erro material no recálculo que precisa ser corrigido por ordem deste colegiado.

Repita-se, no julgamento recorrido consta expressamente que todas as glosas foram revertidas, entretanto, na prática, a proporcionalização dos custos lançados na CST 52 ensejaram revisão in pejus do trabalho fiscal.

Conforme se depreende, a Recorrente afirma que existe erro material no recálculo realizado pela DRJ pois entende que a fiscalização incluiu os créditos lançados na CST 52 - Operação com Direito a Crédito – vinculada à receita de exportação ao realizar a proporcionalização dos créditos objeto do PERD/COMP em análise.

Entretando, resta evidente que a Recorrente incorreu em equívoco, haja vista que ao realizar a reapuração dos créditos a DRJ não computou os créditos lançados na CST 52 - Operação com Direito a Crédito – vinculada à receita de exportação, mas sim os créditos lançados no CST 56.

Por sua vez, o CST 56, consoante planilha juntada aos autos à fl. 50 (Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável – Apuração-Ajustes e Glosas da RF.Atena) diz respeito a operação com direito a crédito vinculada as receitas tributadas e não tributadas do mercado interno e vinculadas ao mercado externo (exportação).

Logo, para esse tipo de receita (mercado interno/externo), o procedimento realizado pela DRJ está correto pois deve ser aplicado o rateio proporcional.

Portanto, o que se verifica é que não subsiste o erro indicado pela Recorrente, pois a diferença entre os valores indicados na planilha que consta no Acórdão da DRJ decorre do rateio de créditos das despesas indicadas no CST 56 e não no CST 52, conforme havia sustentado a Recorrente.

Em síntese, afastada a integralidade das glosas realizadas sobre as receitas decorrentes do regime não cumulativo, conforme consta no Acórdão recorrido, subsiste a obrigatoriedade de realização do rateio proporcional em relação aos créditos oriundos do regime misto (cumulativo e não cumulativo) por integrarem a totalidade do montante indicado no pedido de ressarcimento objeto dos autos.

Dessa forma, pelos motivos e fundamentos apresentados, não há reparo a ser feito no Acórdão recorrido.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de continência e julgamento em conjunto dos processos administrativos, para, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe