



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10840.904905/2011-83</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3001-003.233 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de janeiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TEREOS AÇÚCAR E ENERGIA BRASIL S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO. DISPOSITIVO LEGAL QUE TRATA DA CONEXÃO. INEXISTÊNCIA. PROCESSO CIVIL. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA.

No processo administrativo a legislação de regência não trata do assunto de conexão/apensamento, mas pode se valer do direito processual civil, se necessário.

No caso em tela não há necessidade de conexão e ou apensamento a outro processo, considerando que numa mesma turma, com um mesmo relator dentro de uma mesma data ambos os processos ditos conexos e ou necessário apensados serão julgados.

FISCALIZAÇÃO POR AMOSTRAGEM. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Princípio da praticabilidade, implica em um conjunto de técnicas que viabiliza a adequada execução dos atos dentro do ordenamento jurídico, considerando que o Estado, no desempenho de suas funções se resguarda de mecanismos que possibilitem o adequado atendimento de seus fins.

INSUMOS. FASE AGRÍCOLA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

FRETES. TRANSPORTE. CANA-DE-AÇÚCAR. LAVOURA/USINA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos incorridos com fretes para o transporte da cana-de-açúcar da lavoura para a usina integram o custo da matéria-prima dos produtos fabricados e vendidos e dão direito ao desconto de créditos da contribuição nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. AQUISIÇÃO ATÉ 30/04/2004.

Por força do disposto no disposto no artigo 99 do Anexo, do RICARF, adota-se, essa decisão do STF no julgamento do RE nº 599.316/SC, com repercussão geral, para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção dos bens destinados a venda adquiridos até 30/04/2004.

GLOSA SOBRE CRÉDITOS SOBRE DEPRECIAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. PREVISÃO LEGAL. DEMONSTRAÇÃO DE UTILIZAÇÃO NA LINHA DE PRODUÇÃO, AINDA QUE INDIRETAMENTE.

Estando nos autos provado que equipamentos adquiridos na regência da norma e fazendo parte, direta e ou indiretamente do processo produtivo, devem ser excluídos da glosa em razão de sua essencialidade e relevância.

Não deve permanecer na glosa as despesas de depreciação registradas em sua contabilidade os bens constantes de seu ativo imobilizado, tendo sido demonstrado a descrição do bem, número da nota fiscal, data do início da depreciação, valor do bem e valor da depreciação, bem como a finalidade na linha de produção, ainda que indiretamente.

DRJ. AFASTAMENTO DE INSTRUÇÃO NORMATIVA POR INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

O afastamento de leis, normas ou outros atos legais utilizados pela administração tributária somente poderia ocorrer se fosse declarada a sua inconstitucionalidade ou ilegalidade, decorrendo disso que tais argumentos não são oponíveis na instância julgadora administrativa, ou seja, como órgão da administração direta da União, cabe à RFB, mediante atividade administrativa, aplicar as leis tributárias e as Instruções Normativas ao caso concreto, falecendo a ele competência para apreciar alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma regularmente editada.

Para declarar a inconstitucionalidade de uma norma tributária, é necessário considerar a competência, existência de controle difuso ou concentrado, violação da Constituição e efeito vinculante.

Compete, para exercer o controle constitucional da norma, ao Poder Judiciário, especialmente do Supremo Tribunal Federal.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de reunião de processos e de apuração incorreta do fato gerador; e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre os combustíveis para transporte da cana-de-açúcar, nos termos do voto divergente; fretes na aquisição da cana-de-açúcar, nos termos da Súmula CARF nº 188; outros insumos utilizados na fase agrícola, que tenham sido tributados pelo PIS e pela COFINS, nos termos da Súmula CARF nº 189; e sobre a depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados na fase agrícola da produção da recorrente, à exceção dos veículos de transporte (Caminhões e Gol) e relógios de ponto. Vencidos os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa (relator) e Larissa Cassia Favaro Boldrin, que davam provimento em maior extensão. Designada para redigir o Voto Vencedor, a Conselheira Francisca Elizabeth Barreto.

*Assinado Digitalmente*

**Wilson Antonio de Souza Correa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Francisca Elizabeth Barreto** – Presidente/Redatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel (substituto integral), Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Francisca Elizabeth Barreto (Presidente). Ausente o conselheiro Bernardo Costa Prates Santos, substituído pelo conselheiro Fabio Kirzner Ejchel.

## RELATÓRIO

Por bem relatado, adoto o Relatório elaborado pela DRF/BHE até seu julgamento, onde nos informa:

A contribuinte acima qualificada apresentou Pedido de Ressarcimento – PER de crédito de Cofins com incidência não-cumulativa (exportação) no montante de R\$ 543.626,99, relativo ao 2º trimestre de 2007, com posterior encaminhamento de Declaração(ões) de Compensação – Dcomp relativa(s) ao mesmo crédito.

Os documentos tiveram tratamento eletrônico, com intervenção do Serviço de Fiscalização – Sefis da DRF/Ribeirão Preto-SP, que procedeu a auditoria para verificação quanto à procedência dos créditos de não-cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins (período compreendido entre abril e dezembro de 2007). O resultado dessa auditoria consta no Relatório da Ação Fiscal (fls. 37 a 61) relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 08.1.09.00-2012-00145-4.

De acordo com o RAF, a fiscalização procedeu a verificações por amostragem dos valores dos custos e despesas sobre os quais a contribuinte descontou créditos de Cofins, bem como das receitas sujeitas à contribuição, das deduções obrigatórias e das exportações efetuadas, a partir da análise dos livros e documentos fiscais e contábeis fornecidos pela contribuinte.

Ainda segundo o RAF, a contribuinte apresentou, em resposta às intimações fiscais, planilhas relativas aos meses de abril, maio e junho de 2007, contendo dados relativos aos custos e despesas e às receitas auferidas, inclusive de exportação de produtos. Foram também apresentados documentos correspondentes às memórias de cálculo utilizadas para a apuração dos saldos credores da Contribuição para o PIS e da Cofins não-cumulativos e dos valores mensais apurados pela sistemática da cumulatividade (receitas de álcool carburante), além de documentos relacionados às exportações efetuadas e de outros documentos e informações solicitados pelo fisco.

Com base nos documentos apresentados, a fiscalização elaborou diversas planilhas (Demonstrativos juntados ao auto de infração), a partir das verificações efetuadas, conforme se segue:

#### DAS DIVERGÊNCIAS APURADAS NAS VERIFICAÇÕES FISCAIS EFETUADAS:

##### 1 – QUANTO AO VALOR DO SALDO CREDOR SOLICITADO PELA EMPRESA:

Da a análise dos documentos e livros fiscais e contábeis apresentados pela contribuinte, a fiscalização identificou irregularidades na apuração efetuada pela empresa em suas memórias de cálculo, segundo as quais o crédito do período corresponde a R\$ 543.626,99, dividido em R\$ 16.553,55, R\$ 181.588,50 e R\$ 345.484,94, nos meses de abril, maio e junho, respectivamente.

##### 2 – QUANTO AOS VALORES DOS CRÉDITOS DESCONTADOS PELA EMPRESA:

2.1 – Créditos calculados sobre os valores de bens não incluídos no conceito de insumos utilizados no processo produtivo da empresa e de aquisições de mercadorias não consideradas como insumos, pela legislação vigente, para a fabricação ou produção de bens destinados à venda:

###### 2.1.1 – Bens utilizados no cultivo e transporte de cana-de-açúcar:

###### 2.1.1.1 – Mercadorias Diversas utilizadas no plantio de cana-de-açúcar:

A fiscalização constatou que a contribuinte descontou créditos sobre os valores de aquisições de bens utilizados no plantio da cana-de-açúcar, que, segundo o entendimento do fisco, não estão incluídos entre os créditos previstos na legislação vigente. De acordo com a interpretação de fiscalização, os bens passíveis de desconto de crédito na apuração das contribuições não-cumulativas de PIS e Cofins são aqueles utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive os combustíveis e lubrificantes, que tenham sofrido alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. A fiscalização salienta, ainda, que, mesmo que os produtos glosados (adubos, calcário, herbicida, defensivos, etc) fosse considerados insumos no processo produtivo da contribuinte, esta estaria impossibilitada de se creditar quando da sua aquisição, em função do disposto no art. 3º, parágrafo 2º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, com a redação do art. 21 da Lei nº 10.865/2004, que dispõe que as alíquotas da contribuição para o PIS e da Cofins foram reduzidas a 0 (zero) a partir de 01/05/2004.

#### 2.1.1.2 – Combustíveis utilizados no plantio e transporte da cana-de-açúcar:

A fiscalização constatou que a contribuinte descontou créditos sobre os valores de combustíveis adquiridos no período e intimou-a a esclarecer em que momento o fase do processo industrial esses combustíveis teriam sido utilizados. Mediante a resposta da contribuinte de que os combustíveis foram consumidos por tratores, máquinas agrícolas e caminhões que transportaram a cana-de-açúcar, a fiscalização glosou os respectivos créditos, por entender que somente poderiam ser descontados se a empresa efetivamente produzisse e vendesse o “produto” cana-de-açúcar e não no presente caso, em que a cana-de-açúcar constitui insumo para a sua produção. A fiscalização salienta ainda que, além do combustível, no presente caso, não ser insumo da produção de açúcar e álcool, a contribuinte também estava impedida de se creditar de tais aquisições, em função de o óleo diesel ter sido adquirido com alíquota 0 (zero) no período fiscalizado, por força do disposto no art. 42, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-38.

#### 2.1.1.3 – Conclusão sobre a não possibilidade de desconto de créditos sobre as mercadorias utilizadas no cultivo e transporte de cana-de-açúcar:

Concluiu a fiscalização que, sendo a contribuinte produtora e vendedora de açúcar, álcool, óleo fúsel, etc, os insumos

relacionados ao “custo agrícola” na produção da cana-de-açúcar não podem ser considerados como créditos, uma vez que não foram utilizados diretamente na fabricação ou produção dos produtos vendidos. Sendo assim, por falta de previsão legal, os respectivos créditos foram glosados, conforme “Demonstrativo de Apuração dos Créditos (Saldo Mensal) do PIS e da Cofins - Incidência não-cumulativa”.

2.1.2 – Planilha de insumos de contribuinte com os valores considerados pela empresa e pelo fisco:

Neste item, a fiscalização insere planilha contendo os valores dos insumos utilizados pela contribuinte em sua apuração e os valores considerados pelo fisco, com base nas descrições contidas nos itens anteriores. Esclarece, ainda: que as despesas com combustíveis utilizados no cultivo e transporte da cana-de-açúcar foram glosadas integralmente e não constam da planilha ora inserida; e que os valores dos produtos cuja aplicação/utilização apresenta "Produto Agrícola - Cana" foram informados somente os valores mensais, em função da glosa descrita anteriormente.

## 2.2 – Fretes

2.2.1 – Despesas de fretes pagas no transporte de álcool carburante. Exclusão dos valores dos fretes relacionados às vendas de álcool carburante:

A fiscalização constatou que no mês de a empresa se creditou do PIS e da Cofins incidentes sobre os valores de fretes nas vendas no mercado externo exclusivamente de álcool carburante. Assim, tendo em vista que, nos termos do art. 8º (PIS) e 10º (Cofins), inciso VII, alínea a, c/c art. 1º, parágrafo 3º, inciso IV, e art. 3º, parágrafo 7º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o álcool carburante permaneceu no regime cumulativo do PIS e da Cofins, foram glosados os valores relativos aos fretes correspondentes aos transportes de álcool carburante.

2.2.2 – Valores de "Frete Transporte de Cana (Safra)" inseridos na apuração da contribuinte:

No que diz respeito ao transporte da cana-de-açúcar utilizada como matéria-prima na produção da contribuinte, a fiscalização admite a utilização de créditos, desde que a cana-de-açúcar tenha sido adquirida de terceiros, já que o frete integra o custo de aquisição do insumo, mas não para a que for produzida pela própria contribuinte. Sendo assim, não tendo a contribuinte conseguido identificar os valores dos fretes pagos no transporte de cana própria e de terceiros, a fiscalização procedeu à determinação dos valores dos créditos através de rateio, com base nos percentuais fornecidos pela própria contribuinte em relação aos valores de fretes pagos a cada mês.

Os valores constam do “Demonstrativo de Apuração dos Créditos (Saldo Mensal) do PIS e da Cofins - Incidência não-cumulativa”, destacando a fiscalização que tais valores não podem ser utilizados para fins de ressarcimento.

2.2.3 – Serviços e Valores de fretes referentes a transporte de produtos não considerados "insumos" pela legislação:

A fiscalização glosou os créditos sobre os valores de fretes de mudas de cana-de-açúcar, por não serem considerados insumos.

2.2.4 – Planilha contendo os valores dos fretes de transporte de cana e insumos e/ou serviços utilizados pela contribuinte em sua apuração e os valores considerados pela fiscalização:

A fiscalização relaciona nesse item os valores totais dos fretes inseridos pela contribuinte em sua apuração e aqueles considerados pelo fisco como passíveis de crédito na apuração do PIS e da Cofins, os quais foram transferidos para o “Demonstrativo de Apuração dos Créditos (Saldo Mensal) do PIS e da Cofins - Incidência não-cumulativa”.

2.3 – Créditos apurados sobre as Despesas de Depreciação:

Segundo o TVF, a contribuinte foi intimada a apresentar informações sobre bens constantes de seu ativo imobilizado. Em resposta à intimação efetuada pelo fisco, a contribuinte apresentou planilhas contendo informações sobre esses bens e, posteriormente, relatório contendo informações sobre a utilização dos bens. A partir das informações prestadas, verificou-se que a contribuinte inseriu em sua apuração créditos sobre despesas de depreciação, apurados sobre máquinas e equipamentos não utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

3 – Inclusão Incorreta do Saldo dos Créditos do Período Anterior relativo ao Mercado Interno – MI do mês de Abril de 2007:

A fiscalização partiu dos saldos credores de PIS e Cofins apurados em dezembro de 2006, conforme Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.09.00.2011.01144-8, fazendo a reconstituição dos saldos remanescentes do Mercado Interno no período de janeiro a março de 2007, conforme “Demonstrativo de Reconstituição dos Saldos dos Créditos do Mercado Interno – MI do PIS e da Cofins”. De acordo com o demonstrativo elaborado, a fiscalização considerou o “Saldo Credor do Período Anterior” de PIS e de Cofins no mês de abril de 2007 equivalente a R\$ 11.346,52 e R\$ 50.938,37, respectivamente.

4 – DAS DEFINIÇÕES DOS PERCENTUAIS (Receitas Cumulativas, Não-Cumulativas e dos Créditos Presumidos da Agroindústria) UTILIZADOS NOS CÁLCULOS DOS CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS NÃO-CUMULATIVOS:

4.1 – Cálculo da Relação Percentual (%) da Receita Não-Cumulativa X Receita Total:

A fiscalização verificou que a contribuinte inseriu indevidamente as receitas de exportação de álcool carburante no total das receitas não-cumulativas, resultando num acréscimo na respectiva relação percentual. Neste sentido, elaborou o “Demonstrativo de Apuração da Relação Percentual entre a Receita Bruta sujeita à Incidência Não-Cumulativa e a Receita Bruta Total e da Proporcionalidade entre Mercado Interno e Externo”, onde são apresentados os percentuais calculados de acordo com a legislação vigente.

4.2 – Definição da Relação Percentual (%) da Receita Beneficiada X Receita Bruta utilizada para o cálculo dos créditos Presumidos (da Agroindústria):

A fiscalização verificou, pelas memórias de cálculos apresentadas pela contribuinte, que no mês de abril foi considerada a venda de álcool anidro outro fins como receita beneficiada, obtendo um percentual de 36,18% da receita bruta, e, nos meses de maio e junho, esse percentual foi de 100%.

Com base no disposto no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, a fiscalização efetuou o cálculo do percentual utilizado para o crédito presumido da agroindústria, considerando somente a relação das receitas de vendas de açúcar e levedura (alimentação humana e animal) com a receita total de vendas, conforme quadro “Rateio para o Cálculo dos Créditos da Não-Cumulatividade”, do “Demonstrativo de Apuração da Relação Percentual entre a Receita Bruta sujeita à Incidência Não-Cumulativa e a Receita Bruta Total e da Proporcionalidade entre Mercado Interno e Externo”.

#### DA APURAÇÃO FISCAL (MONTANTE DO SALDO CREDOR PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO)

Em função das divergências apuradas, a fiscalização reajustou os valores apurados pela empresa e calculou os novos valores das contribuições devidas e dos créditos relativos ao mercado externo passíveis de compensação, conforme “Demonstrativo de Apuração da Relação Percentual entre a Receita Bruta Sujeita à Incidência não-cumulativa e a Receita Bruta Total e da Proporcionalidade entre Mercado Interno e Externo” e “Demonstrativo de Apuração dos Créditos (Saldo Mensal) do PIS e da Cofins - Incidência não-cumulativa”, constatando-se que a empresa possui saldo credor passível de ressarcimento no trimestre equivalente a R\$ 137.889,36.

#### DA CIÊNCIA

Com base no Relatório de Ação Fiscal (RAF) emitido, o Serviço de Orientação e Análise Tributária – Seort da DRF/Ribeirão Preto-SP emitiu o Despacho Decisório à fl. 17, do qual a contribuinte tomou ciência – juntamente com o RAF – em 13/07/2012 (AR à fl. 64). De acordo com o referido Despacho Decisório, a(s) compensação(ões) declarada(s) foi(ram) parcialmente homologada(s).

#### DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE APRESENTADA

Em 13/08/2012, foi protocolizada a manifestação de inconformidade de fls. 65 a 106, em que a contribuinte apresenta suas alegações, conforme a seguir sintetizadas.

#### PRELIMINARMENTE

##### 1 – DA CONEXÃO/CONTINÊNCIA ENTRE OS PROCESSOS

Requer a contribuinte que o presente processo seja julgado em conexão com o processo administrativo nº 10840.904899/2011-64, tendo em vista que a autoridade fiscal deixou de reconhecer créditos em função da correção do saldo apurado ao final do ano de 2006, de que trata o mencionado processo. Aduz a contribuinte que, uma vez que o mencionado processo se encontra devidamente impugnado, pendente de decisão administrativa, o presente processo deveria ser julgado em conjunto com aquele, para que não haja decisões conflitantes, ou senão, ficar sobrestado, até julgamento daquele.

##### 2 – DAS NULIDADES DO LANÇAMENTO

Aduz a contribuinte que a decisão ora impugnada se encontra eivada de vícios formais, que maculam a sua validade e o próprio ato de constituição do crédito tributário em questão.

##### 2.1 – DA INCORRETA APURAÇÃO DO FATO GERADOR:

A manifestante invoca os arts. 142 e 113 do CTN, em respaldo ao seu entendimento de que não se pode admitir a constituição de crédito tributário (lançamento) por simples amostragem, pelo fato de a obrigação tributária decorrer do fato gerador integralmente apurado e comprovado e não da mera especulação da autoridade fiscal.

Alega que, na apuração do crédito por amostragem, a autoridade fiscal deixou de colher todos os elementos suficientes e necessários à comprovação da ocorrência do fato gerador, utilizando apenas os documentos escolhidos por critério subjetivo, ignorando a norma que estabelece que deve colher todas as provas dos fatos que justificam o ato administrativo de constituição do crédito tributário.

Cita doutrina a respeito do dever do fisco de provar a ocorrência da situação jurídica tributária, bem como jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da DRJ/São Paulo, no mesmo sentido.

#### DO DIREITO

##### 1 – DA IMPROCEDÊNCIA DAS GLOSAS DE CRÉDITOS EFETUADAS:

1.1 – Da Indevida Glosa dos Créditos sobre aquisição de Insumos – Bens utilizados no Cultivo e Transporte da Cana-de-açúcar:

A contribuinte contesta o conceito de insumos utilizado pela autoridade fiscal, alegando que se trata do conceito utilizado na apuração do IPI ou do ICMS, quando o conceito a ser utilizado na apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins é diferente. Segundo entende, a aplicação direta no processo de

fabricação e as alterações nas propriedades físicas e/ou químicas não constituem elementos para a formação do conceito de insumo. A prova disso seria a permissão do desconto de créditos em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa” ou em relação a “edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária”, o que não se dá na apuração do IPI e/ou do ICMS. Defende que, na apuração do PIS e da Cofins o método utilizado é o “indireto subtrativo”, enquanto na apuração do IPI e do ICMS é o método “imposto contra imposto”.

Acrescenta que a fiscalização desconsiderou completamente como créditos insumos essenciais para a execução de suas atividades-fim, cuja aquisição fora devidamente comprovada e escriturada, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes, citando ainda decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, e concluindo que tais glosas devem ser canceladas.

1.1.1 – Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Mercadorias Diversas Utilizadas no Plantio da Cana-de-açúcar:

Aduz ser improcedente a glosa de bens utilizados no plantio de cana-de-açúcar, tais como adubo, herbicida, uréia, nitrato, entre outros, em decorrência do equívoco em relação ao conceito de insumo adotado pela fiscalização.

Alega que não se trata de empresa apenas industrial, mas agroindustrial do ramo canavieiro, cujo objeto consiste, em síntese, na plantação de cana-de-açúcar (cultivo), colheita, processamento e produção (industrialização) de açúcar e álcool, derivado da cana-de-açúcar. Sendo assim, sendo os bens utilizados pela empresa no plantio e cultivo da cana-de-açúcar, constituem-se como insumos no seu processo produtivo.

1.1.2.- Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Combustíveis Utilizadas no Plantio e Transporte da Cana-de-açúcar:

Pelo mesmo motivo alegado no item anterior, aduz a contribuinte que os créditos calculados sobre a aquisição de combustíveis devem ser aceitos.

Alega que trata-se de óleo diesel utilizado como combustível das máquinas e equipamentos (veículos e implementos agrícolas), desde o plantio até o carregamento nos veículos que transportam o açúcar e álcool produzidos. Assim, constitui insumo, uma vez que é utilizado nas atividades contempladas no objeto social da empresa, que inclui o cultivo e a colheita da cana-de-açúcar.

Acrescenta que o inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 prevê a utilização de créditos dos insumos utilizados na fabricação de produtos destinados a venda, inclusive combustíveis e

lubrificantes, sendo que somente os combustíveis não associados à produção não seriam passíveis de crédito, o que não ocorre na caso da indústria do ramo sucroalcooleiro, já que não há outra utilização do óleo diesel senão como insumo diretamente relacionado com a produção.

#### 1.2 – Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Mercadorias não Aplicadas Diretamente no Sistema Produtivo da Empresa:

Também aqui, a manifestante atribui a glosa de créditos ao equívoco da fiscalização em relação ao conceito de insumo adotado para fins da apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins.

A seguir, relaciona os itens glosados, explicando resumidamente a sua utilização, conforme se segue:

- (i) *hipoclorito de cálcio: atua no processo de tratamento de esgoto; é um agente sanitizante que tem como objetivo promover a proteção da água contra algas, microorganismos que podem causar doenças e oxidar matéria orgânica; tem a mesma finalidade que o cloro líquido, porém é vendido em pastilhas;*
- (ii) *fosfato: utilizado nas caldeiras, na geração de vapor; é adicionado à água de caldeiras para evitar incrustações devidas a cálcio e magnésio;*
- (iii) *eletrodo: é aplicado nos rolos de moenda durante a safra e é especialmente indicado para recuperação de moendas, depositando metal duro nos frisos do cilindro em movimento, aumentando o seu poder de pega e arraste e, conseqüentemente, sua produtividade e vida útil;*

Insiste no entendimento de que o método utilizado na apuração é o “indireto subtrativo”, concluindo que deve ser reconhecido o crédito pleiteado.

#### 1.3 – Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Serviço de Transporte – Fretes:

A contribuinte argumenta que, tratando-se de empresa agroindustrial do ramo canavieiro, cujo objetivo social inclui o processamento e produção (industrialização) de açúcar e álcool, derivados na cana-de-açúcar, o serviço de transporte na aquisição da cana-de-açúcar de terceiros e na operação de venda está intimamente ligado à sua atividade, sendo essencial, seja como insumo, seja na operação de venda.

Observa que não é possível acostar todas as cópias de conhecimento de transporte e que se a recorrente somente adquire frete para escoamento da produção ou como um insumo fundamental da indústria sucroalcooleira, é evidente que a mera prova de sua aquisição é suficiente para admissão do crédito em sua integralidade,

com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Acrescenta que o direito ao crédito decorre de todo o conjunto necessário para a produção do produto, e não somente as despesas com fretes de aquisição de insumo de terceiros e para venda do produto, concluindo que o posicionamento adotado pelo fisco distorce a intenção do legislador.

#### 1.4 – Da Glosa dos Créditos sobre Depreciação de Máquinas e Equipamentos:

A manifestante alega ser indevida a glosa dos créditos sobre a depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos após 01/05/2004, efetuada sob o argumento de que os equipamentos listados não fazem parte do processo produtivo da empresa.

Reafirma seu entendimento de que o direito ao crédito decorre de todo o conjunto necessário para a produção do produto, ressaltando que se tais equipamentos não existissem o processo produtivo da empresa estaria prejudicado.

Cita novamente julgado do TRF4 a respeito do paralelo entre o regime não-cumulativo do PIS/Cofins e o do IPI/ICMS, concluindo que resta infundada a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

#### 1.5 – Da Incorreta Inclusão do Saldo dos Créditos do Período Anterior relativo ao Mercado Interno – MI do mês de Abril de 2007:

Sobre o fato de a fiscalização ter considerado o saldo inicial do período em questão a partir das conclusões do Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.09.00.2011.01144- 8, a contribuinte se insurge, alegando que a fiscalização ignorou que os cálculos apresentados no processo nº 10840.904899/2011-64, decorrente daquele MPF, foram impugnados e se encontram pendentes de decisão. Nesse sentido, traz novamente os argumentos apresentados naquele processo, em relação à aplicação da IN nº 660/2006, a seguir sintetizados:

Alega a contribuinte que vedação de compensação e ressarcimento dos créditos decorrentes da aquisição de cana-de-açúcar prevista na IN SRF nº 660/2006 não encontra embasamento legal no ordenamento jurídico, uma vez que a legislação que dispõe a respeito de compensação não prevê tal vedação. Aduz que na Lei nº 9.430/1996 não consta nenhuma vedação sobre o crédito presumido de PIS/Cofins e nem tampouco a Lei nº 10.925/2004 veda a utilização dos créditos presumidos na situação em que se enquadra a manifestante. Conclui que a IN SRF nº 660/2006 é ilegal e que não poderia ampliar a vedação ao crédito, de forma que não pode basear a glosa de créditos efetuada pelo fisco. por conseguinte, não poderia a autoridade fiscal alterar os cálculos trazidos pela manifestante.

#### DO PEDIDO

Diante das alegações apresentadas, requer a manifestante que seja o presente processo julgado conjuntamente com o de nº 10840.904899/2011-64 ou que fique

o presente processo suspenso, aguardando decisão daquele, e que, uma vez superadas essas preliminares, seja reconhecido em sua integralidade o direito creditório pleiteado e, por conseqüência, homologadas as compensações.

É o relatório.

Em sessão realizada no dia 11 de dezembro de 2014 a DRJ/BHE exarou Acórdão sob nº 02-62.865, onde a 1ª Turma julgou por improcedente a manifestação de inconformidade.

Por meio do TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM o Recorrente tomou ciência do mencionado Acórdão por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 22/12/2014, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72.

O documento foi registrado/disponibilizado em sua Caixa Postal no mesmo dia, ou seja, dia 22/12/2014.

Consta aviamento do RV, por meio do Termo de Solicitação de Juntada de RV como sendo no dia 27 de janeiro de 2015, mas também em sua peça recursiva consta carimbo de recebimento como sendo aviado no dia 21 de janeiro de 2015, com as seguintes alegações:

- **Relatada os fatos;**
- **Preliminares:**
  - i) da prejudicialidade da glosa de crédito suspenso: da Conexão/continência entre os processos;
  - ii) da incorreta apuração do fato gerador e da extensão do crédito do contribuinte.
- **Mérito:**
  - i) da conceituação de insumo para a apuração dos créditos de pis/cofins não cumulativos;
  - ii) da glosa dos créditos sobre depreciação de máquinas e equipamentos;
  - iii) da impossibilidade da aplicação da IN nº 660/2006
- **Pedido.**

Apresentou ainda Laudo Pericial e Razões finais.

No CARF realizou-se o sorteio eletrônico, sendo a mim distribuído.

Eis a síntese dos fatos.

Passo ao voto.

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa, **Relator**.

**1. Da competência para julgamento do feito**

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

**2. Do conhecimento**

O recurso voluntário é tempestivo considerando a data que consta no carimbo de recebimento do RV, primeira folha, e acode os demais requisitos formais de admissibilidade.

Por outro lado, por constar nos autos, necessário relatar o fato de a Recorrente ter ciência da decisão hostilizada no dia 22/12/2014 e só no dia 27/01/2015 (segundo Termo de Solicitação de juntada de RV) aviou o presente remédio recursivo, ou seja, 6 dias do trintídio, considerando o artigo 5º e seu único §, bem como o artigo 33, ambos do Decreto 70.235/72.

Entretanto, penso que há de se considerar a data menos prejudicial ao contribuinte, sendo que no caso em tela é do dia 21 de janeiro de 2015, que torna tempestivo o recurso.

Dele conheço.

**3. Preliminar.****3.1. Da prejudicialidade da glosa de crédito suspenso: da Conexão/continência entre os processos.**

Alega que o presente processo tem uma questão de prejudicialidade e consequente conexão com o processo administrativo de 10840.904899/2011-64, na seguinte seara:

- O relato fiscal que reconheceu parcialmente o crédito pleiteado trouxe como argumento para indeferimento da totalidade do crédito, que a Recorrente incluiu incorretamente o saldo dos créditos do período anterior relativo ao mercado interno – MI do mês de abril de 2007;
- Que a suposta incorreção de valores foi apurada no MPF nº 08.1.09.00-2011-01144-8;
- Que o dito MPF está no processo administrativo sob nº 10840.904899/2011-64.

Apesar que, de fato, em razão de no processo administrativo não ter dispositivo que conduza o tema, razão pela qual é subsidiado pelas regras do processo civil, cujo qual prevê apensamento dos autos quando há caso semelhante ao narrado, entendo que não é o caso de aplicação, porque os autos mencionados para conexão fazem parte de julgamento na mesma Sessão e diante da mesma Turma com o mesmo Relator.

Rejeito a preliminar.

### **3.2. Da incorreta apuração do fato gerador e da extensão do crédito do contribuinte.**

Disse na peça inicial de defesa que a ação fiscal é nula em razão de ela ter realizado a fiscalização por amostragem, sendo que a DRJ reprovou tal alegação, sob argumento de que é nula o ato administrativo se lavrado por pessoas incompetentes ou com preterição do direito de defesa, sendo que nenhuma das hipóteses ocorreu no caso em tela.

Para a Recorrente, tal argumento é frágil em razão de contrariar todas as normas do Ordenamento Jurídico, pois, primordialmente há de considerar a conceituação de ato jurídico nulo, onde sendo aquele que contém quaisquer vícios graves e insanáveis no que tange à sua forma e/ou conteúdo ou que violem a ordem jurídica.

Ademais, prossegue, o artigo 142 do CTN reza que 'a constituição do crédito tributário está condicionada à correta e completa verificação e apuração do fato gerador da respectiva obrigação tributária, sob pena de responsabilidade funcional'.

Então, para ela, admitir a constituição de crédito tributário por amostragem é uma afronta a própria obrigação tributária que decorre do fato gerador, que deve ser integralmente apurado e comprovado, não permitindo o critério subjetivo, adotado pela Fiscalização.

Insiste que a necessidade de colher todas as provas têm como objeto dar segurança para as partes, evitando a cobrança arbitrária de tributos. Traz jurisprudência do assunto no afã de ver sua tese de requerimento de nulidade do ato administrativo que glosou parte do seu crédito.

A nulidade pretendida não merece acolhida, primeiro que coaduno com o pensar da DRJ e, portanto, transcrevo-a como uma das razões de decidir.

#### **PRELIMINARMENTE – DAS NULIDADES DO LANÇAMENTO**

Sobre a declaração de nulidade do lançamento fiscal requerida pela reclamante, primeiramente, é preciso esclarecer que os créditos tributários envolvidos foram constituídos mediante a confissão de dívida da contribuinte, que se deu com a entrega de suas Declarações de Compensação – Dcomp, nos termos do § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996, e não mediante lançamento, conforme menciona a reclamante.

A fiscalização procedeu a diversas glosas de créditos utilizados pela contribuinte para compensar créditos tributários, o que gerou a cobrança desses débitos indevidamente compensados.

Ainda sobre a nulidade do ato, suscitada pela reclamante, importa esclarecer que, para que seja caracterizada, há que se observar alguma das situações arroladas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal - PAF, que sobre a matéria dispõe, verbis:

"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.

(...).”

Observa-se, de plano, que o ato contestado não se enquadra no inciso I nem na parte inicial do inciso II do art. 59 do PAF, vez que proferido por autoridade com competência legal para fazê-lo, qual seja, a autoridade fiscal identificada por nome, assinatura e número de matrícula funcional. No que se refere à hipótese prevista na parte final do inciso II – a preterição do direito de defesa –, também está descartada, visto que a contribuinte produziu defesa que demonstra o pleno conhecimento em relação às razões que levaram à não homologação da compensação pretendida.

Disso se depreende que, não tendo ocorrido nenhuma das situações previstas nos dispositivos citados, não há que se falar em nulidade, no presente caso. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no procedimento fiscal não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio (art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Sob essa ótica, as alegações de nulidade, assim como as demais, serão analisadas de forma mais aprofundada no curso deste voto, possibilitando que sejam sanadas eventuais incorreções que possam ter ocorrido na ação fiscalizatória e na emissão do despacho decisório ora combatido.

#### 1 – DA INCORRETA APURAÇÃO DO FATO GERADOR:

Na manifestação de inconformidade alega a contribuinte a nulidade do despacho decisório causada pelo método de trabalho adotado pela auditoria. de verificações de documentos e registros por amostragem. Isso violaria a norma que estabelece que deve colher todas as provas dos fatos que justificam o ato administrativo de constituição do crédito tributário.

Cabe lembrar que é usual nas auditorias efetuadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil a utilização da amostragem, ou seja, a verificação de apenas uma parcela das provas, considerada suficiente para o que se quer provar.

Trata-se, pois, de critério do auditor fiscal, que é livre para fundamentar seu trabalho com os elementos que achar suficientes para tal. A auditoria fiscal pode ser realizada por meio de provas seletivas e amostragens em razão da complexidade e volume das operações a serem analisadas, cabendo ao Auditor Fiscal determinar a amplitude dos exames necessários à identificação ou não de possíveis ilícitos, e à obtenção das provas pertinentes.

Destarte, embora a fiscalização não tenha auditado todas as operações da contribuinte, não há que se cogitar em especulação nem de fatos nem de

cálculos, posto que os valores e os documentos tidos como prova, foram trazidos aos autos pela própria contribuinte, inclusive os registros de escrituração contábil e fiscal, à luz de fatos concretos.

No mais, a contribuinte deveria ter trazido aos autos os elementos de prova que, a seu juízo, infirmasse a realidade que deixou de ser observada. A simples menção de violação da norma pela utilização do critério de amostragem, sem qualquer prova dos eventuais danos por isso causados, não enseja a nulidade do despacho decisório combatido.

Portanto, no que tange à apuração do fato gerador, não se vislumbra qualquer irregularidade que pudesse ensejar a nulidade ou revisão dos atos praticados.

E, complementando, socorro-me ao princípio da praticabilidade, em que pese o fato de reger o ordenamento jurídico brasileiro, sendo geral e difuso, ele usualmente não é levado às testilhas, talvez por não apresentar formulação escrita, nem mesmo no ordenamento jurídico alemão, sua origem.

Mas, fato é que ele implica em um conjunto de técnicas que viabiliza a adequada execução dos atos dentro do ordenamento jurídico, considerando que o Estado, no desempenho de suas funções se resguarda de mecanismos que possibilitem o adequado atendimento de seus fins. Em outras palavras, procura ele viabilizar a execução simples das leis, de forma celeri, confiável e ágil.

No Executivo, plagiando aos ensinamentos do Direito Administrativo, deve os atos administrativos serem dotados de presunção de legitimidade, imperatividade e autoexecutoriedade.

Essas características facilitam a 'praticabilidade' do exercício da função administrativa do Estado. E, no caso em tela, diante desse princípio, visando a execução do seu trabalho é que se tornou praxe a fiscalização por amostragem.

Sem tal instrumento, amostragem, não seria possível e praticamente impraticável o exercício da função administrativa/fiscal.

Portanto, rejeito a preliminar.

4. Mérito.

#### **4.1. Da conceituação de insumo para a apuração dos créditos de PIS/COFINS não cumulativos.**

Alega que o ponto nodal da questão é a conceituação de insumos para apuração dos créditos de PIS/COFINS não cumulativa.

Diz que a Decisão recorrida considera insumo, para fins de apuração de créditos do PIS e da COFINS não cumulativa, os bens e serviços e na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Quanto aos bens, para que sejam considerados insumos, necessário

é que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado.

Prossegue, por essa razão ela entendeu que os créditos decorrentes de bens e mercadorias utilizados no plantio, cultivo e transporte da cana-de-açúcar, fretes, e mercadorias utilizadas indiretamente no processo produtivo da empresa não dariam direito ao crédito, razão da manutenção da glosa.

Diz que equivocado pensamento, uma vez que aplicável é ao IPI, cuja técnica de não cumulatividade é distinta das exações posta a julgamento no presente processo.

Que, para o PIS/COFINS o conceito de insumo se dá pela aplicação do inciso II, do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 que prevê a possibilidade de que o valor devido de contribuição se desconte créditos calculados em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens os produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes(...)”.

Alega que o conceito de produção é muito mais amplo que o de industrialização, alcançando todas as etapas necessárias à atividade desenvolvida pelo contribuinte, que não se limita ao ‘chão da fábrica’.

Ao olhar desse Julgador, a tese recursiva em muito se aproxima daquela inicialmente adotada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia ao julgar no rito dos Temas Repetitivos (Temas 779 e 780) - o REsp 1.221.170/PR. Confira:

“Todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários ao exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente, devem ser consideradas insumo, para o efeito de creditamento de PIS e COFINS, porquanto deve-se entender como abrangidas no conceito a totalidade das despesas com a aquisição dos diversos componentes do produto final, não sendo cabível distinguir, entre eles, hierarquia ou densidade de essencialidade”.

Por outro lado, parece que a Decisão recorrida adotou o Voto do Ministro Og Fernandes:

“O conceito de 'insumos' para fins de incidência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 compreende as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”

Ocorre que as teses acima evoluíram a tal ponto de ambas terem sido afastadas, seja porque quando a Legislação quer equiparar conceitos de insumos de PIS/COFINS com o de custos e despesas do IRPJ ou com MP, PI e ME de IPI o faz expressamente, ou, seja porque a desoneração no IRPJ é demasiado alargada, culminando por desonerar o produtor e não o

processo produtivo; processo que se intenta desonerar. Ainda, ao excluir o custo de serviços e mercadorias e as despesas operacionais da base de cálculo das contribuições, esta base transforma-se em lucro operacional somado às Receitas não operacionais, desnaturando as contribuições.

Portanto, após muita discussão no STJ a questão foi pacificada pela tese conduzida pelo voto da ilustríssima Ministra Regina Helena Costa (relatora do voto condutor) melhor desenhar os critérios de essencialidade e relevância. Confira:

O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI)

Bem, diante do que se foi sedimentado naquela Casa se pode observar que não há um apego a conceitos econômicos ou contábeis na definição de insumos e, tampouco, vínculo direto com o produto ou com o serviço prestado. Em verdade, ao que parece, para conceituar insumo os critérios da relevância e da essencialidade tratam direta ou indiretamente de necessidade ou importância ao processo produtivo ou ao serviço executado pela empresa que pleiteia o crédito.

Portanto, para que caracterize um produto como sendo insumo, necessário é uma percuciente análise do processo produtivo da empresa ou o serviço executado.

Nessa seara, temos que a Recorrente é uma agroindústria, onde suas atividades estão relacionadas à transformação de matérias primas provenientes da agricultura, pecuária, suinocultura e outros quejandos.

A Recorrente apresentou laudo, onde se observa que ela tem o controle do processo produtivo desde a preparação do solo, passando pelo plantio e colheita da cana, até o processo industrial para a fabricação de açúcar ou do álcool. Em assim sendo, o transporte das matérias primas (mudas, cana de açúcar, soca, torta, bagaço, fertilizantes, calcário, herbicidas), e dos demais serviços necessários à produção da cana (plantio, preparo do solo, colheita, vinhaça, plantio mecanizado) são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, e, conseqüentemente, os dispêndios com estes serviços dão direito ao crédito como já se pronunciou este Conselho:

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo

deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos os combustíveis utilizados em caminhões da empresa para transporte de matérias primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos. Por outro lado, não constituem insumos os combustíveis utilizados em veículos de passeio, motocicletas, e “kombis” que eventualmente transportam funcionários. (Acórdão: 3403-002.915)

Portanto, vejo com razão a Recorrente devendo ser excluídas as glosas referentes aos insumos aplicados na atividade rural produtiva da cana de açúcar, bem como no transporte interno dela, assim como os insumos usados no tratamento de caldeiras e moendas que são essenciais para produção/industrialização de açúcar, etanol e energia.

#### **4.2. Da glosa dos créditos sobre depreciação de máquinas e equipamentos.**

Diz que a glosa sobre depreciação de equipamentos e máquinas adquiridos após 01.05.2004 efetuada pela Fiscalização está equivocada, pois considerou ela que os equipamentos listados não fazem parte do processo produtivo da empresa.

Quanto a data da aquisição dos equipamentos, prossegue a Recorrente, alegando que ela não importa, haja vista que o direito ao crédito não pode ser limitado aos bens adquiridos após maio de 2004, pois antes da edição da Lei nº 10.865/04 o direito ao crédito já havia sido garantido pela lei nº 10.637/02.

A questão posta, ao que parece, trata mais de questão fática do que jurídica, pois, na dinâmica atual a essencialidade e a relevância para produção são requisitos determinantes. Mas, não é só, pois “**Tempus regit actum**”.

Por outro lado, para apuração dos créditos sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado é feita com base nos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, conforme determina o inciso III do § 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003. Confira:

##### **Lei nº 10.637, de 2002:**

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

(...)

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

(...)

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

(...)

**Lei 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: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

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)

(...)

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, 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 11.727, de 2008)

(...)

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

(...)

Pois muito bem, ao que se vê da relação dos equipamentos e produtos apresentada pela Fiscalização na glosa anatematizada, num olhar superficial transparece que eles são utilizados direta ou indiretamente na produção.

Por outro lado, quanto aos atos jurídicos, não se pode olvidar que eles são regidos pela lei da época em que ocorreram.

Em ambas as situações a Recorrente faria jus ao creditamento, portanto, excluindo-se as glosas, mormente tomando-se como base o Laudo juntado em fase recursal, porque nele há, ao menos em tese, informação de um 'expert' do assunto demonstrando a utilização dos equipamentos.

Assim, concluo que não deve permanecer na glosa as despesas de depreciação registradas em sua contabilidade os bens constantes de seu ativo imobilizado, tendo sido demonstrado a descrição do bem, número da nota fiscal, data do início da depreciação, valor do bem e valor da depreciação, bem como a finalidade na linha de produção, ainda que indiretamente.

**4.3. Da impossibilidade da aplicação da IN nº 660/2006.**

Em síntese, alega que a decisão recorrida não pode se esquivar de análise de ausência de fundamento de validade nas normas do ordenamento jurídico, afastando sua aplicação.

Entretanto, como bem alegou o Colegiado de Piso, é de competência exclusiva do Poder Judiciário apreciar argumentações que tratem da ilegalidade ou inconstitucionalidade, razão pela qual, transcrevo parte final do seu voto, quanto ao tema, pois ele retrata o meu julgado.

(..)

O afastamento de leis, normas ou outros atos legais utilizados pela administração tributária somente poderia ocorrer se fosse declarada a sua inconstitucionalidade ou ilegalidade, decorrendo disso que tais argumentos não são oponíveis na instância julgadora administrativa, ou seja, como órgão da administração direta da União, cabe à RFB, mediante atividade administrativa, aplicar as leis tributárias e as Instruções Normativas ao caso concreto, falecendo-lhe competência para apreciar alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma regularmente editada.

(...)

Sem razão a Recorrente.

#### **Conclusão.**

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeitando as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento a fim de excluir das glosas os insumos aplicados na atividade rural produtiva da cana de açúcar, bem como no transporte interno dela, assim como os insumos usados no tratamento de caldeiras e moendas que são essenciais para produção/industrialização de açúcar, etanol e energia. Dou provimento ainda para excluir da **Planilha da Glosa de Depreciação**, elaborado pela Fiscalização, todos os produtos lá encartados que fazem parte da produção direta ou indiretamente, exceto os que têm a **FUNÇÃO DO BEM** declarada como **SUPERVISÃO**.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Wilson Antonio de Souza Correa**

#### **VOTO VENCEDOR**

Conselheira Francisca Elizabeth Barreto, redatora designado

O presente voto divergente, visa esclarecer os motivos pelos quais discordo parcialmente do voto do relator e as razões pelas quais dou parcial provimento ao Recurso Voluntário.

O Recurso Voluntário deve ser conhecido, uma vez que foi apresentado tempestivamente, dada a data do carimbo de recebimento pelo e-CAC.

Também acompanho a rejeição das questões preliminares suscitadas pela recorrente.

## 1. Mérito

### 1.1 Conceituação de insumos para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS não-cumulativos.

No presente tópico a recorrente apresenta sua defesa em relação às glosas efetuadas pela fiscalização sobre a aquisição de bens e mercadorias utilizados no plantio, cultivo e transporte de cana-de-açúcar, fretes e outras mercadorias utilizadas indiretamente no processo produtivo.

Defende que tal glosa é equivocada e que não faz sentido o entendimento da DRJ de que se trata de etapas diferente do processo produtivo, que não se confundem.

Apresenta doutrina e jurisprudência sobre os motivos pelos quais a etapa agrícola deve ser considerada como insumo do insumo, que são essenciais e relevantes para a sua produção de etanol, açúcar e energia.

Assim, pede a reversão completa dos créditos decorrentes de defensivos agrícolas, produtos químicos, tratamento de esgotos, bem como fretes e combustíveis usados no transporte da cana, do canavial até a usina.

Analisando a Informação Fiscal, verifica-se que houve glosa de alguns créditos por se serem insumos utilizados na fase agrícola, mas também porque alguns itens estavam sujeitos à alíquota zero, nos termos da Lei 10.925/2004:

Após análise das novas planilhas (com a inclusão da coluna “aplicação/utilização”) apresentadas pela contribuinte, constatamos que foram calculados créditos sobre os valores de aquisições de bens utilizados no plantio da cana-de-açúcar, tais como: adubos, calcário, herbicida, defensivos, etc. O procedimento de cálculo de crédito destas mercadorias, que não estão incluídas no conceito de insumos utilizados no processo produtivo da empresa, fere a legislação da contribuição não-cumulativa da COFINS em virtude do disposto no inciso II do artigo 3º da Lei nº. 10.833/2003 e no artigo 8º, inciso I, alínea “b” e “b1” e seu parágrafo 4º, item I, alínea “a” da Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004, conforme descrito a seguir.

O inciso II do artigo 3º da Lei nº. 10.833/2003 estabeleceu que a pessoa jurídica poderá descontar crédito em relação aos 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.

(...)

Interpretando os referidos mandamentos legais, concluímos que os bens, passíveis de desconto de crédito na apuração das contribuições não-cumulativas do COFINS, são aqueles utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive os combustíveis e lubrificantes, que tenham sofrido alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Assim sendo, somente poderão ser descontados créditos sobre os bens ou serviços que forem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos fabricados pela contribuinte. Não estão incluídos aí os insumos utilizados na cultura da cana-de-açúcar ou utilizados nos veículos da empresa, pois não estão alocados diretamente no processo produtivo da contribuinte.

Salientamos ainda que, mesmo se os produtos adubos, calcário, herbicida, defensivos, etc... fossem considerados “insumos” no processo produtivo de açúcar e álcool, a contribuinte estaria impossibilitada de creditar-se da aquisição dos mesmos tendo em vista o disposto no artigo 3º, parágrafo 2º, inciso II da Lei nº. 10.833, de 2003, com a redação do artigo 21 da Lei nº. 10.865, de 2004, uma vez que as alíquotas da contribuição para o PIS/PASP e da COFINS foram reduzidas a 0 (zero) a partir de 01/05/2004, de acordo com o Art. 1º da Lei 10.925/2004

(...)

A DRJ tratou do tema em três tópicos diferentes, com as seguintes conclusões:

1.1.1 – Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Mercadorias Diversas Utilizadas nº Plantio da Cana-de-açúcar:

(...)

Sobre a alegação de que a empresa teria atividade agroindustrial do ramo canavieiro, ressalte-se que a simples menção da atividade no contrato social da empresa é irrelevante para efeitos de aproveitamento dos créditos relacionados à produção da cana-de-açúcar. Para isso, necessário se faz que a contribuinte comprove que efetivamente auferiu receitas decorrentes da venda de cana-de-açúcar para terceiros, o que não se vislumbra pelos documentos acostados aos autos.

Desse modo, estão corretas as glosas aplicadas sobre dispêndios com adubo, herbicida, ureia, nitrato, entre outros, utilizados no plantio da cana-de-açúcar, por estarem fora do processo industrial.

1.1.2 – Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Combustíveis Utilizadas no Plantio e Transporte da Cana-de-açúcar:

(...)

Ressalte-se que, durante o procedimento fiscal, a contribuinte foi intimada a descrever em que momento ou fase do seu processo industrial os combustíveis adquiridos teriam sido utilizados, informando que “foram consumidos por

tratores, máquinas agrícolas e caminhões que transportaram a cana-de-açúcar”. Diversamente ao que informou em resposta às intimações, a contribuinte, em sua manifestação de inconformidade, menciona que esse combustível também seria utilizado no transporte do açúcar e do álcool produzidos, mas não especifica de que forma, nem produz provas nesse sentido. Desta forma, não se extrai dos autos elementos que possam atestar que houve utilização dos combustíveis de forma diversa daquela considerada pelo fisco.

É de se registrar, ainda, que, sobre os gastos incorridos no transporte da produção da empresa (no caso, álcool e açúcar), há previsão para creditamento dos valores pagos a título de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. No entanto, não há previsão para creditamento dos gastos empregados no transporte por meios próprios, de forma que, ainda que se considerasse que os combustíveis tenham sido utilizados no transporte no álcool e da cana-de-açúcar produzidos, não poderia a contribuinte se creditar dos combustíveis utilizados pelos veículos utilizados para esse transporte.

1.2 – Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Mercadorias não Aplicadas Diretamente no Sistema Produtivo da Empresa:

(...)

Pelas descrições dos produtos que tiveram seus créditos glosados, conclui-se tratar-se de produtos químicos utilizados em máquinas e equipamentos diversos, como caldeiras, moendas, filtros, ou mesmo no tratamento de água ou esgoto.

No que diz respeito aos produtos químicos utilizados no tratamento de água e para limpeza e manutenção das máquinas e equipamentos, a fim de que possam ter uma maior produtividade e vida útil, em que pese poderem ser necessários ou até essenciais para o desempenho da citada atividade, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na produção de açúcar e álcool, não se caracterizando como insumos. Não é admissível, portanto, a apuração de créditos relativamente a esses dispêndios.

Quanto ao processo de tratamento de esgoto, em que pese poder ser necessário ou mesmo indispensável para a viabilização da atividade industrial da consulente, não pode ser considerado parte ou etapa, *stricto sensu*, desse mesmo processo industrial, que, a rigor, entende-se ser concluído com a obtenção do produto industrializado final. Forçoso concluir, pois, que seria uma etapa posterior, complementar, desse processo industrial e, sendo assim, os produtos nele empregados não são aplicados ou consumidos na obtenção dos próprios produtos industrializados, não podendo se caracterizar como insumos para efeito de apuração de créditos das contribuições.

Corretas, portanto, as glosas de que trata esse item.

1.3 – Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Serviço de Transporte – Fretes:

(...)

E mais adiante, a manifestante insiste na defesa de que o direito ao crédito decorre de todo o conjunto necessário para a produção do produto, e não somente as despesas com fretes de aquisição de insumo de terceiros e para venda do produto, concluindo que o posicionamento adotado pelo fisco distorce a intenção do legislador. Neste ponto, cabe lembrar que a autoridade fiscal, ao glosar os créditos relacionados a fretes de produtos não considerados insumos e fretes da cana-de-açúcar produzida pela própria contribuinte, se limitou a cumprir os dispositivos legais e infralegais (Instruções Normativas editadas pela RFB), aos quais se encontra vinculada.

Não há, portanto, reparos a se fazer nas glosas de fretes efetuadas pelo fisco.

O Relator deu provimento total para esse item.

Pois bem. Discordo do relator e entendo que a recorrente tem razão parcial em relação a este tópico.

O CARF já possui entendimento sumulado de que os gastos com a fase agrícola permitem o crédito relativo às contribuições do PIS e COFINS não-cumulativos:

Súmula CARF nº 189

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.147; 9303-014.128; 9303-009.313

Cabe ressaltar que, de acordo com o artigo 85 do RICARF, a aplicação das Súmulas CARF são obrigatórias pelos seus membros.

Portanto dou parcial provimento para os itens que podem ser considerados como insumos da fase agrícola (serviços de mecanização; mudas de cana para plantio; cal hidratada, etc.), com exceção daqueles tributados à alíquota zero, já que esses não geram créditos.

Com relação aos combustíveis para transporte da cana-de-açúcar, entendo que este, assim como frete, compõe o preço de aquisição de insumos.

No caso de produção própria da cana-de-açúcar, o combustível utilizado no seu transporte é passível de creditamento, nos termos da Súmula CARF nº 189.

Necessário esclarecer que tais combustíveis devem ter sido tributados no regime da não-cumulatividade na etapa anterior para que seja possível a apuração do crédito, uma vez que tratando-se de aquisições sujeitas à alíquota "0" (zero), ainda que se trate de produto com incidência monofásica, não é cabível o crédito da contribuição em conformidade com a vedação disposta no II, do § 2º do art. 3º, do Lei nº 10.833/2003. Assim tem decidido a 3ª Turma da CSRF, conforme de verifica no Acórdão nº 9303-015.936:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

DESPESAS COM GLP E ÁLCOOL ETÍLICO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de aquisições sujeitas à alíquota "0" (zero), ainda que se trate de produto com incidência monofásica, não é cabível o crédito da contribuição em conformidade com a vedação disposta no II, do § 2º do art. 3º, do Lei nº 10.833/2003. A incidência monofásica não se compatibiliza com a técnica do creditamento

Já em relação aos fretes na compra de cana-de-açúcar, entendo ser aplicável o disposto na Súmula CARF Nº 188:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Apesar do que consta no Recurso Voluntário e no Acórdão da DRJ, para o trimestre de que trata o presente processo, não houve glosa de créditos sobre aquisição de produtos químicos, utilizados no tratamento de água e esgoto. Assim, nada a se reverter nesse sentido.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento neste item para reverter as glosas sobre os combustíveis para transporte da cana-de-açúcar (com exceção dos submetidos ao regime cumulativo e dos tributados com alíquota zero/não tributados); fretes na aquisição da cana-de-açúcar, nos termos da Súmula CARF nº 188; e outros insumos utilizados na fase agrícola, que tenham sido tributados pelo PIS e pela COFINS, nos termos da Súmula CARF nº 189.

### **1.2 Glosa de créditos sobre depreciação de Máquinas e Equipamentos.**

A recorrente alega que as glosas sobre a depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos após 01/05/2004 é indevida e improcedente, já que tais bens estão diretamente ligados à sua produção.

Afirma que a data de aquisição é irrelevante e que o crédito não pode ser limitado a maio de 2004, porque a Lei 10.637/2002 já dava direito a esse crédito.

Apresenta jurisprudência e pede a reversão da glosa.

A Informação Fiscal assim dispõe sobre o tema:

Assim sendo, conclui-se que há duas situações distintas em relação à possibilidade de créditos sobre despesas de depreciação. A primeira trata das máquinas e equipamentos e, neste caso, existem duas condições a serem verificadas para que a despesa de depreciação seja passível de desconto de créditos, quais sejam:

1 - o bem tem de ser adquirido a partir da data de 01/05/2004;

2 – as máquinas e/ou equipamentos devem ser adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Com relação ao conceito de edificações e benfeitorias, bastam que sejam realizadas em imóveis próprios ou de terceiros e utilizadas nas atividades da empresa.

Analisando as planilhas apresentadas pela contribuinte, verificamos que foram inseridos em sua apuração créditos apurados sobre despesas de depreciação relativas a equipamentos não utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Encontramos nestas condições os seguintes itens, informados na coluna “FUNÇÃO DO BEM” da planilha da contribuinte, com as seguintes denominações: Aplicação de Vinhaça/Equipamento, Apoio Mecanização/Veículo, Bombeiro e Carregamento de Vinhaça/Veículo, Caminhão Comboio/Veículo, Caminhão de Transporte de Cana/Veículo, Caminhões de Outros Transporte/Veículo, Carregadeiras/equipamento Agrícola, Implementos Agrícola/Equipamentos, Implemento Rodoviário/Equipamentos, Preparo de Cana/equipamentos, SUPERVISÃO/Veículo, Tratores Médios/Equipamentos, etc..

É apresentada planilha (fls. 30 a 36) com os itens glosados.

A DRJ assim se manifestou:

1.4 – Da Glosa dos Créditos sobre Depreciação de Máquinas e Equipamentos:

(...)

Da transcrição acima, verifica-se que, no que tange a máquinas e equipamentos, não é qualquer bem incorporado ao ativo imobilizado que gera direito à apuração de crédito das contribuições em comento, mas tão somente aquele bem adquirido para locação a terceiros, ou para utilização diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Assim, dependendo da atividade realizada pela pessoa jurídica, a aquisição de um determinado bem pode ou não gerar crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins sobre os encargos de depreciação, não bastando que ele seja necessário(a) e essencial para a sua atividade. Para isso, é preciso que o bem seja utilizado diretamente da sua produção, o que não é o caso dos bens cujos créditos foram glosados pela fiscalização. Destarte, não podem ser reconhecidos tais créditos, como requer a manifestante.

O Relator revertia a totalidade das glosas.

O direito de descontar créditos da contribuição sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, utilizados no processo de produção dos bens fabricados e vendidos, foi inicialmente previsto no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, c/c o disposto no inciso III do § 2º, deste mesmo artigo, sem quaisquer condições.

Posteriormente, em 30/04/2004, foi aprovada e publicada a Lei nº 10.865/2004, dispondo sobre o PIS/Pasep e sobre a Cofins, vedando o desconto de créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, adquiridos até 30/04/2004, assim dispondo:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

(...).

No entanto, em decisão no RE nº 599.316/SC, transitada em julgado em 20/04/2021, com repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que inconstitucional o art. 31, caput, dessa lei, conforme ementa reproduzida a seguir:

PIS – COFINS – ATIVO IMOBILIZADO – CREDITAMENTO –LIMITAÇÃO – LEI Nº 10.865/2004. Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento do PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. LIMITAÇÃO TEMPORAL. ART. 31 DA LEI Nº 10.865/04. INCONSTITUCIONALIDADE.

A limitação temporal do aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições de bens para o ativo imobilizado realizadas até 30 de abril de 2004, no regime não-cumulativo do PIS e COFINS, ofende os princípios constitucionais do direito adquirido, da irretroatividade da lei tributária, da segurança jurídica e da não-surpresa.

Declarada a inconstitucionalidade o art. 31 da Lei nº 10.865/05 pela Corte Especial deste Tribunal.

Por força do disposto no artigo 99 do Anexo do RICARF, essa decisão do STF deve ser adotada para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção dos bens destinados a venda.

A DRF e DRJ entenderam que as máquinas como tratores, carregadeiras de cana, balanças, entre outros não eram utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda.

De fato, esses equipamentos e implementos agrícolas são utilizados na fase agrícola e não na fase industrial. Como já se verificou, no entanto, o entendimento atual deste Conselho é de que a fase agrícola faz parte do processo produtivo.

Nesse sentido, entendo que as glosas devem ser revertidas, à exceção dos veículos (caminhões e Gol especial) e relógios de ponto, por não serem utilizados nem na produção da cana, nem dos produtos demais produtos vendidos.

### **1.3 Da impossibilidade da aplicação da IN nº 660/2006.**

Com relação a esse tópico, acompanho o Relator.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto rejeitar as preliminares de reunião de processos e de apuração incorreta do fato gerador e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre os combustíveis para transporte da cana-de-açúcar, nos termos deste voto; fretes na aquisição da cana-de-açúcar, nos termos da Súmula CARF nº 188; outros insumos utilizados na fase agrícola, que tenham sido tributados pelo PIS e pela COFINS, nos termos da Súmula CARF nº 189; e sobre a depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados na fase agrícola da produção da recorrente, à exceção dos veículos de transporte (Caminhões e Gol) e relógios de ponto.

*Assinado Digitalmente*

**Francisca Elizabeth Barreto**