



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.725707/2012-60</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3102-000.445 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RAÍZEN ENERGIA S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fábio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Karoline Marchiori de Assis, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia Regional de Julgamento, da qual passo a reproduzir alguns excertos do relatório:

“Trata-se de Pedido de Ressarcimento Eletrônico nº 39875.92776.250110.1.1.08-2458, relativo a crédito de **PIS/Pasep não cumulativo**, do 4º trim/2007, no valor de R\$ 1.071.610,58, em virtude da não incidência deste tributo sobre as receitas das operações de mercadorias para o exterior, seguido de Declaração de Compensação Eletrônica, para compensação de débitos próprios.

Consoante o Despacho Decisório SAORT/DRF Bauru/SP nº 241/2012, o direito creditório **foi parcialmente reconhecido (R\$ 488.691,39)**, conforme fundamentos descritos abaixo:

#### *Fundamentação*

*O Pedido de Ressarcimento e a Declaração de Compensação encontram-se amparados na Lei nº 5.172, de 25/10/66, e na IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, que atualmente trata da matéria, estando revogadas as Instruções Normativas anteriores, e que disciplina entre outros, o ressarcimento e a compensação de créditos do PIS/Pasep não cumulativo.*

*Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 4386 a 7146, que é parte integrante e indissociável do presente despacho, a exatidão das informações contidas no pleito foi analisada pela Seção de Fiscalização desta DRF, de acordo com o artigo 65 da IN RFB nº 900/2008, sendo constatada a procedência parcial do valor pleiteado no pedido de ressarcimento, no montante de R\$ 488.691,39 (R\$ 186.352,95, referente ao mês de outubro, R\$ 137.368,89, atinente ao mês de novembro e R\$ 164.969,55, referente ao mês de dezembro).*

*O Termo de Verificação Fiscal e seus anexos (fls. 4386 a 7146) já foram regularmente cientificados a interessada em 07.08.2012, conforme A.R de folhas 7148/7151.*

*Posto isto e considerando-se que o valor apurado como passível de ressarcimento/compensação a título de PIS/Pasep não-cumulativo, referente ao 4º trimestre de 2007, é insuficiente para extinguir totalmente os débitos compensados, segundo tabela 2 acima, as compensações pleiteadas serão homologadas, homologadas parcialmente e não homologadas, conforme demonstrativo de cálculo de folhas 7155 a 7157 abaixo reproduzido:*

*[...]. (destaques acrescidos)*

No mencionado Termo de Verificação Fiscal acostado às e-fls 4386 a 7146, parte integrante e indissociável deste processo, constam os fundamentos para a glosa dos créditos nos mercados interno e externo.

A autoridade fiscal afirma que a ação fiscal se originou de MPF-Diligência com foco na determinação da certeza e liquidez dos créditos apurados na não cumulatividade; e que o crédito objeto da análise originou-se na empresa incorporada USINA DA BARRA SA AÇÚCAR E ÁLCOOL.

Esclarece que a contribuinte atua, preponderantemente, no ramo de fabricação de açúcar e álcool, apurando seu resultado conforme o lucro real. E que:

- não utiliza os métodos de rateio previstos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 para o cálculo presumido da atividades agroindustriais, mas sim o que sugere a Nota Cosit nº 42/2009, a qual dispõe acerca do critério aplicado pelas usinas de açúcar para a determinação do volume de cana de açúcar destinada à produção do açúcar, mediante a justificativa de que os critérios de rateio previstos nas normas citadas aplicam-se somente aos custos comuns, assim entendidos aqueles que não são passíveis de distinção da destinação por outro meio;
- não formulou consulta que interfira na apuração dos créditos no ano de 2007;
- os principais produtos comercializados são: álcool hidratado carburante, álcool anidro carburante, álcool industrial, açúcar cristal, açúcar refinado, produtos de varejo, melado, bagaço de cana, cana de açúcar, energia elétrica e, bem como, prestação de serviços, lubrificantes, óleo diesel, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e materiais de almoxarifado para empresas coligadas e fornecedores de cana;
- não possui ação judicial que interfira na apuração dos créditos;
- adquire os insumos agrícolas previstos no art. 1º da Lei nº 10.925/2004 tributados à alíquota zero.

Na sequência, a autoridade fiscal discorre sobre os registros contábeis e fiscais, documentos, planilhas, arquivos e métodos de cálculo apresentados pela contribuinte.

#### **Do rateio proporcional**

Inicia a análise com o rateio proporcional para atribuição dos créditos na não cumulatividade, em razão de a interessada também auferir receitas sujeitas à sistemática cumulativa (venda de álcool para fins carburantes).

Diz que a empresa indicou no Dacon retificador de jan/2007 o método de determinação dos créditos como sendo vinculado à receita auferida no mercado interno com ou sem receita de exportação com base na proporção da receita bruta auferida, o qual deve ser adotado consistentemente para todo ano-calendário, nos termos do art. 3º, § 9º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

E que a interessada esclareceu o seu método de rateio, mediante a utilização da Nota Cosit nº 42/2009, do Centro de Custo (identificados da área que recebeu a alocação dos insumos) e pelo Tipo de Despesa (identificador do material e/ou serviço empregado), destacando, em relação aos Materiais de Estoque, que de modo mais conservador, adotou o critério de alocação determinado pelo histórico de requisições do material nos últimos doze meses, a fim de assegurar que não haveria o creditamento de custos e despesas relacionados a materiais que não são aplicados na área produtiva; bem como destacando a utilização das receitas

auferidas no mês, em relação ao critério de cálculo das proporções(rateio) para o creditamento dos insumos comuns em ambas sistemática não cumulativa e cumulativa e para a determinação dos créditos vinculados às receitas no mercado interno e externo.

A fiscalização destaca que a partir de mai/2007 a interessada passou a determinar os créditos mediante o seguinte critério:

*" ... devido a mudança de sistema operacional ocorrido em maio de 2007, passando de LOGIX para SAP, o método de apuração dos créditos de PIS e Cofins, que sempre tiveram como base os lançamentos contábeis, são determinados pelas CONTAS CONTÁBEIS, GRUPO DE MERCADORIA, SUBGRUPO DE MERCADORIA, MATERIAL, CENTRO DE CUSTO (identificador da área que recebeu a alocação dos insumos) e também pelo CENTRO DE LUCRO (identificador do produto acabado ou material), isto é, a junção destes indicadores é o que determina o direito ao creditamento dos impostos.*

*Este critério não sofreu alteração alguma entre os anos de 2003 a abril de 2001, com exceção do momento do reconhecimento do CREDITO, que a partir de 2006, passou a ser reconhecido no momento da aquisição do bem e/ou serviço que se dá no momento do registro da nota fiscal e contábil. A empresa em questão tem seus registros contábeis reconhecidos pelo regime de competência, onde os eventos dão reconhecidos nos períodos nos quais ocorreram, independente de terem sido recebidos ou pagos. "*

E ressalta que, por a empresa se sujeitar à incidência não cumulativa em relação à parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

E que, no caso dos custos, despesas e encargos comuns, o percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional, deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos nos regimes da não cumulatividade e cumulatividade.

Conclui, desse modo, que as receitas decorrentes de vendas do ativo permanente e as receitas financeiras, por não integrarem ou estarem excluídas da base de cálculo de incidência e recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep, não integram também os respectivos montantes da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e nem o da receita bruta total, auferidas em cada mês, utilizados na determinação do percentual a ser aplicado no método do rateio proporcional para fins de aproveitamento de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns.

Ressalta que esse mesmo método (rateio proporcional) também deve ser adotado para determinar os créditos que poderão ser ressarcidos ou compensados com

tributos, ou seja, considerando as receitas não cumulativas auferidas no mês com vendas destinadas ao mercado externo e aquelas destinadas ao mercado interno.

E recalcula o percentual a ser utilizado para efeito de apuração de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns, tendo como base os valores das receitas auferidas em cada mês, não sendo consideradas as receitas do ativo imobilizado e as receitas financeiras, conforme ANEXO I, que é parte integrante e indissociável do presente.

Apresenta os cálculos dos percentuais de rateio a ser aplicado para a apuração dos créditos não cumulativos e do Mercado Interno contidos no Anexo I - Apurações:

(...)

#### **Da análise dos Créditos**

Especificamente sobre a análise dos créditos, a fiscalização descreve os arquivos magnéticos apresentados e acrescenta que **as notas fiscais utilizadas como base de créditos foram totalizadas de acordo com os itens: Devoluções, Cana, Óleo Diesel, Agrícola, Arrendamento Agrícola, Imobilizado (depreciação), Notas Fiscais Comum, Notas Fiscais Álcool, Notas Fiscais Direto e Notas Fiscais Mercado Externo.**

#### **Itens 2 e 3 - Bens e Serviços Utilizados como Insumo**

**A autoridade fiscal descreve que, na análise desses créditos** (Ficha 06A e 16A do Dacon), **foram utilizados os conceitos emanados da legislação** (art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003; arts. 66 e 67 da **IN SRF nº 247/2002**; arts. 8º e 9º da **IN SRF nº 404/2004**), bem como o significado do termo "insumo", concluindo:

*Dessa maneira, vê-se que o termo insumo é gênero que abarca componentes aplicados direta e indiretamente na produção e, por isso, tem sido dividido em dois distintos subgêneros, quais sejam, os "insumos diretos" e "insumos indiretos". Em consequência, por exemplo, são:*

*1) Insumos diretos de produção: matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, etc; e*

*2) Insumos indiretos de produção: energia elétrica, combustíveis, lubrificantes, manutenção de máquinas, aluguéis, etc.*

*Essa maneira de entender o termo insumo se apresenta, de forma tácita, tanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, na sua versão atual, quanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2002, ambas com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, **bem como nas IN SRF nº 247, de 2002, na versão dada pela IN SRF nº 358, de 2003, e nº 404, de 2004 (negritei).***

*Vista dessa maneira fica claro que, em regra, somente os insumos diretos de produção podem permitir o desconto de créditos da Contribuição para o*

*PIS/Pasep e da Cofins. Tal regra só é rompida por determinação legal, como ocorre com os combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica, dentre outros insumos indiretos de produção que a despeito disto desoneram os créditos em tela (negritei).*

*Da análise do exposto acima, conclui-se que, além dos lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, consideram-se "insumos", para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação do açúcar e do álcool. Ou seja, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção do açúcar e do álcool. E ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.*

*Depreende-se, portanto, que as despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem ao critério para caracterização como insumos. Sendo a atividade-fim da empresa voltada para a produção do álcool e açúcar, não há o que se falar, na área agrícola, de fabricação de produto nem tampouco em bens que venham a sofrer desgaste em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.*

**E informa as seguintes glosas, com base no conceito de insumo adotado:**

*Foram apresentados diversos itens de bens e serviços utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como nº parque industrial, como pinos, ferramentas, arruelas, materiais empregados em solda (gás, eletrodo, agamax), acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, dentre outros, para os quais a empresa não apresentou detalhes técnicos que garantam a sua utilização em máquinas que produzam diretamente álcool e açúcar. Em consequência, foram tratados como itens genéricos utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes no seu parque agrícola e industrial; assim sendo, tratam-se de insumos indiretos de produção que não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

*Foram glosados os itens de bens de manutenção relacionados à área agrícola, limpeza, materiais de manutenção civil, tintas, brochas, rolos de pintura, fita crepe, manutenção de veículos, auto peças, pneus, aparelho*

*telefônico, chapas e tubos de aço, mangueiras, suporte para copos, carimbos, asfalto, materiais aplicados na manutenção da construção civil, cadeados, garrafão térmico, luvas, arames, equipamentos de segurança e de proteção individual, equipamentos de prevenção contra incêndios, graxa, materiais promocionais para clientes, bujão, fita de sinalização, lâmpadas, marcadores esferográficos, cartuchos de impressoras, papel sulfite, pilhas, fio telefônico, lona plástica, ventilador, materiais de sinalização, bagaço de cana, trena, aplicador de fita adesiva, aparelho de ar condicionado, máquina calculadora, concreto, filtro para café, chá mate, pilhas, lona plástica, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos, peças utilizadas em veículos, caminhões e tratores, xerox, fotos, produtos de higiene, limpeza, remédios, alimentos consumidos em alojamentos e refeitório, móveis e utensílios de escritório, trilhos ferroviários, tubos, barras e chapas de aço, bem como aqueles sem identificação, dentre outros.*

*Serviços como dedetização, ensacamento, carregamento, limpeza, manutenção de big bags, análises químicas em óleos, calibração de balança, despesas com deslocamentos, conserto de rádio transceptor, transporte de funcionários, transporte de resíduos industriais, mão de obra de manutenção civil, manutenção em veículos, caminhões e tratores, manutenção em ar condicionados e janelas, consultoria técnica, serviços com exp doc exportação, despesas portuárias(exceto as de armazenagem), serviços de acompanhamento de estufagem, lonas, produtos de limpeza, pintura, recarregamento de extintores, manutenção em lonas e containers, conserto de rádio amadores, limpeza de fossas, viagens e deslocamentos, dentre outros, também foram glosados por estarem em desacordo com o conceito acima exposto.*

*As despesas foram apresentadas nos arquivos Créditos Pis-Cofins\_10 2007" , "Apuração de Créditos Pis-Cofins\_11\_2007 e "Apuração de Créditos Pis-Cofins 12\_ 2007. As planilhas contidas nos arquivos com despesas vinculadas na coluna "Dacon" contendo 2 e 3 são: NOTAS FISCAIS COMUM, NOTAS FISCAIS ÁLCOOL, NOTAS FISCAIS DIRETO, AGRÍCOLA e ARRENDAMENTOAGRÍCOLA. Com base na fundamentação descrita para Bens e Serviços Utilizados como Insumo foram efetuadas as seguintes glosas nas respectivas planilhas:*

**NOTAS FISCAIS ÁLCOOL - Foram glosados créditos relativos a combustível, serviços de análises, serviços e de cons bens mov e imóveis, serviço cons ext estofam cadeira, serviço terraplanagem pj, serviços utilizados no transporte interno - industrialização e consumo PJ.**

*Conforme informado pela empresa no documento apresentado em 16/09/2011, que relaciona os principais insumos, foram glosados os insumos industriais utilizados exclusivamente na produção de álcool*

carburante - CORANTE LARANJA AEAC [EMB 20KG], CORANTE LARANJA IV ÁLCOOL ANIDRO [EMB 20/25KG], CORANTE LARANJA AEAC [EMB 20KG], tributado nº regime cumulativo, sem direito a creditamento.

MOTIVO DA GLOSA	DESCRIÇÃO
NÃO SE ENQ CONCEITO INSUMO	Conforme legislação e descrição retro
Álcool Carburante	insumos industriais e serviços utilizados exclusivamente na produção de álcool carburante- regime cumulativo §3, IV, do Art. 1.º da Lei 10637/02 e §3, IV, do Art. 1.º da Lei 10833/03 Art. 3.º da Lei 10637/02 e Art 3.º da Lei 10833/03

**NOTAS FISCAIS ME - Apresentadas despesas portuárias como linha 3 do Dacon -despesas de serviços como atracação de navio, supervisão de embarque de açúcar, controle de peso e qualidade, despachos aduaneiros, seguro de carga, carregamentos extraordinários, capatazia -, que não foram aceitas, pois o inciso IX do artigo 3º e art. 15. II da Lei 10.833/03 prevê apenas fretes e armazenagem suportados pelo vendedor na operação de venda.**

MOTIVO DA GLOSA	DESCRIÇÃO
NÃO SE ENQ CONCEITO INSUMO	Conforme legislação e descrição retro

**AGRÍCOLA** — Foram apresentadas todas as despesas como linha 3 do Dacon. Não foram aceitas como base de créditos por estarem todas vinculadas à centros de custos agrícolas identificados como: Administração, Águas Residuais, Alojamento Agrícola, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Colheita de Cana Fornecedores, Colheita de Cana Terceirizada, Desenvolvimento Agrônomo, Estradas/Cercas/Pontes; Laboratórios, Lavador de Veículos, Matéria Prima Cana Fornecedores, Plantio, Plantio Contratos, Portos, Preparo do Solo, Preparo e Plantio Terceirizado, Programa Formação Profs. Agric, Reflorestamento/Meio Ambiente, Replanta de Cana Soca, Serviços Fornecedores de Cana, Topografia, Transporte Agrícola, Trato da Planta, Trato da Soca, Trato da Soca Terceirizada e Vinhaça.

MOTIVO DA GLOSA	DESCRIÇÃO
AGRÍCOLA	Conforme legislação e descrição retro

**NOTAS FISCAIS COMUM e NOTAS FISCAIS DIRETO - Selecionado na coluna "Dacon" os valores 2 e 3, relativos aos bens e serviços utilizados como insumos, que foram analisados da seguinte forma:**

**Glosadas as despesas vinculadas aos centros de custos - coluna "Descrição"(Centro de Custo) - Administração Marketing, Administração Unidades, Administração Varejo, Administração/planejamento Industrial, Águas Residuais, Armazém de Açúcar Externo, Armazém de Açúcar**

*Interno, Colhedeira de cana picada, Colhedeira de cana, colheita de cana, colheita de cana fornecedores, colheita de cana outros, colheita de cana terceirizada, Transporte agrícola colheita. Oficina manutenção colhedora. Mecanização agrícola colheita. Mão de obra agrícola colheita, Comboio de abastecimento, Implementos agrícolas, Oficina de implementos, Laboratório Meharzioum, Laboratório Teor Sacarose, Labor. Industrial/Microbiológico, Laboratório Cotesia, Laboratório de Lubrificantes, Manutenção de campo, Mão de obra agrícola, Mecanização agrícola, Mecanização máquinas leves, Mecanização máquinas médias, Mecanização máquinas pesadas, Mecanização plantio mecanizado. Oficina mecânica tratores, Oficina mecânica veículos, Serviços de tratores culturais, Servidos fornecedores de cana. Transporte agrícola. Trato planta, Trato soca. Plantio, Plantio contratos. Plantio mecanizado. Preparo e plantio terceirizado. Preparo do solo. Transporte industrial. Vendas varejo merchandising, Vendas varejo adm marketing, Venda varejo contas chaves, Vinhaça.*

*Não foram aceitas as despesas identificadas na coluna "Descrição" (Centro de Lucro) Diesel - coluna "Grupo" - Combustível: os valores de aquisição de óleo diesel, gasolina e querosene, por não serem utilizados no processo produtivo e sim para transporte interno e área agrícola. Portanto, o valor relativo ao estorno dos créditos dos combustíveis destinados à revenda (monofásico) foi desconsiderado na apuração dos créditos, uma vez que o crédito na compra foi totalmente glosado.*

*Selecionando-se na coluna "Grupo" = Lubrificantes e Óleos Isolantes foram glosadas as aquisições de graxa. Os insumos ditos indiretos de produção, como explicado acima, somente dão direito a crédito das contribuições, quando expressamente determinados em lei. O art. 3º, II, dá direito ao desconto das contribuições pagas a título de bens e serviços, utilizados como insumo (negritei) inclusive combustíveis e lubrificantes. A Solução de Divergência 12/2007, distingue graxa de lubrificante; assim o segundo por expressa determinação legal tem direito a crédito enquanto o primeiro não. Por outro lado, só tem direito ao crédito os lubrificantes utilizados nas máquinas ligadas ao processo produtivo, o que não é o caso de lubrificantes utilizados em veículos, caminhões e máquinas agrícolas.*

*Glosadas as despesas com aquisição de big-bags por se tratarem de embalagens de transporte.*

*Foram também glosadas as despesas da coluna "Grupo" contendo: Componentes Acessórios p/ Motoniveladora Pa car e ter esc cat, Componentes e Acessórios p/ Carregamento Produtos Agrícolas, Componentes e Acessórios p/ Colheita de Produtos Agrícolas, Componentes e Acessórios Tratores de Esteira Fiat Allis e Caterpillar, Tratores de Rodas Ford FNII, Valtra, Massey Ferguson, John Deere, Case e*

**CBT, Componentes e Acessórios de caminhões General Motors, Mercedes Bcnz, Scania, Volkswagen, Volvo, Ford, Componentes e Acessórios para motores de explosão, de reboques e semi reboques, de tratores de esteira Caterpillar, de tratores de rodas Case e CBT, de Equipamentos e Componentes Terraplenagem Diversos, de Equipamentos e Implementos Agrícolas e de Irrigação e Laboratório.**

**Foram selecionadas e glosadas as despesas do "Grupo" - Serviços em geral, analisadas as descrições dos materiais e glosados os serviços de análise amostragem PJ, amostra PJ, análise solo PJ, carregamento de cana int. PJ, coleta torta filtro, coleta transp. Fulig cald. Ext. PJ, man ext limp radiador água dv, man ext. rec. ext. inc. pqs, terraplanagem PJ, services de transporte de cargas diversas, service transporte consumo PJ.**

MOTIVO DA GLOSA	DESCRIÇÃO
NÃO SE ENQ CONCEITO INSUMO	Conforme legislação e descrição retro

**Já as despesas que não estavam vinculadas a nenhum centro de custo, foram glosados aqueles itens utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial e que não foi possível vincular ao processo produtivo, tais como: Cabos de aço, Cordas, Cordoalhas, Correntes e Acessórios; Comp. Acess. para pá carregadeira Case, Comp Acess p/ Guinchos, Guindaste e Empilhadeira Motorizado, Comp Acess p/ Motoniveladora Pá Carr e Ret Esc Volvo, Komatsu, Fiat Allis e CAT, Componentes e Acessórios de Motores de Explosão, Correias transmissão e acessórios, Mangueira Tubos e Conexões, Materiais de Vedação, Materiais Metálicos p/ Transformação (Siderug não ferrosos e ferrosos). Materiais Não Metálicos para Transformação, Motores de Explosão, Movimentação de carga e materiais, Rolamentos e Mancais, Válvula Purgadores e Filtros.**

MOTIVO DA GLOSA	DESCRIÇÃO
INSUMOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO	Conforme legislação e descrição retro

**Foram glosadas as despesas genéricas, sem identificação do centro de custo, lucro e descrição do material, impossibilitando a correta interpretação do seu enquadramento como insumo.**

MOTIVO DA GLOSA	DESCRIÇÃO
SEM IDENTIFICAÇÃO	valores informados no memorial de cálculo (planilha) sem a descrição do material e onde foi utilizada.

#### **Itens 4, 5, 6 e 8 - Despesas de Energia Elétrica, Aluguéis e Arrendamento Mercantil**

A fiscalização aponta que as despesas com energia elétrica estão previstas no art. 3º, III, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e fundamenta a glosa de

"pagamentos de contas de energia elétrica vinculadas aos centros de custos - assistência social" no fato de não se tratar de estabelecimentos da empresa ou por serem pagos à pessoa física.

Destaca que o crédito com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados na atividade da empresa, é previsto no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e devem ser informados nas linhas 5 e 6 do Dacon. Identifica a utilização de crédito referente à despesa de arrendamento - item 8 - relativos aos centros de custos - ARRENDAMENTO AGRÍCOLA PJ e ARRENDAMENTO AGRÍCOLA - COLIGADAS, que foi glosado sob fundamento de se referir a aluguel de propriedade rural, pois somente os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos geram direito a crédito.

Ressalta que os valores creditados relacionados a aluguel de moradias de funcionários, máquinas de café, data show, microfones, mesas para festas e projetos sociais não serão aceitos, uma vez que não são despesas vinculadas à atividade da empresa.

Também foram glosadas as despesas identificadas como estacionamento e condomínio e prestação de serviços, além de reembolso e aluguéis pagos a pessoa física, que não possuem previsão legal para creditamento.

Os aluguéis de veículos não foram aceitos, pois apenas os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos geram direito a crédito.

(...)

#### **Item 7 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda**

**A autoridade fiscal acusa a glosa de despesas de serviços como atracação de navio, supervisão de embarque de açúcar, controle de peso e qualidade, despachos aduaneiros, seguro de carga, carregamentos extraordinários, capatazia, pois o crédito previsto no art. 3º, IX, e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002 se dá apenas em relação às despesas com fretes e armazenagem, suportados pelo vendedor na operação de venda; e destaca que nos meses de maio e junho estavam identificadas como linha 3 do Dacon na planilha Notas Fiscais Mercado Externo.**

**Acrescenta que também foram glosados pagamentos de serviços de transporte e movimentação de cargas, na planilha Notas Fiscais Direto, com Centro de Custo Armazém de Açúcar Externo e Interno, empacotamento, ensacamento, geração de vapor, oficina elétrica, preparo e moagem, preparo de solo e trato soca, uma vez que os créditos só são permitidos para o frete na operação de venda e não na movimentação entre estabelecimentos da empresa.**

**E que não foram aceitos os fretes ligados aos Centros de Lucro Outros prod. Agrícola e Centro de Lucro genérico DUMMY, por não se tratar de frete na venda.**

MOTIVO DA GLOSA	DESCRIÇÃO
NÃO É FRETE/ARMAZENAGEM NÃO É FRETE NA VENDA	Despesas com estadias e administrativa de expedição de documentos não se tratam de despesas relativas a frete e armazenagem na venda. Art. 3.º, II e IX, e art. 15, II Lei 10833/03 e Lei 10637/02

**Item 9 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base nos encargos de depreciação)**

A fiscalização ressalta que a apuração de créditos em relação aos bens do ativo imobilizado está restrita àqueles adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Nesse contexto, **justifica as glosas abaixo, em razão da atividade da pessoa jurídica consistir na fabricação de açúcar e álcool:**

*(...) os valores relativos aos bens não utilizados na área industrial serão glosados, tais como armários, roupas, cadeiras, armário escritório, bicicleta, bebedouro de água, chuveiro lava olhos, ar condicionado, cortinas persianas, freezer, impressora, materiais equip exped administ e de escritório, microcomputador, mesa escritório, monitor, moveis e utensílios, no break, rádio móvel, rádio portátil, rádio transceptor, roçadeira, veículos, sementeira, software, suportes para teclado e cpu, telefone, fontes para câmeras, dentre outros, exceto as edificações e reformas, que foram aceitas por estarem vinculadas a atividade da empresa.*

*Foram glosados os valores ligados aos centros de custo Administração, Administração e controle agrícola, Administração / planejamento industrial, Alojamento Agrícola, Colhedeira de cana picada, Comboio de Abastecimento, Brigada de combate a incêndio, Desenvolvimento Agrônômico, Implementos Agrícolas, Laboratório Industrial e Microbiológico, Laboratório Metharizium, Laboratório Teor Sacarose, Laboratório Cotesia, Limpeza Operativa, Manutenção conservação civil, Manutenção de Campo, Mão de Obra Agrícola, Mecanização Máquinas Leve, Mecanização Máquinas Médias, Mecanização Máquinas Pesadas, Oficina Elétrica, Oficina Manutenção Colhedora, Oficina Mecânica, Oficina Mecânica - Tratores, Oficina Mecânica -Veículos, Oficinas de Implementos, Plantio, Preparo do Solo, Segurança Patrimonial, Serviços de Tratos Culturais, Serviços Odontológicos, Supervisão Serviços Agrícolas, Suporte TI, Topografia, Transporte Agrícola, Transporte Agrícola Colheita, Trato Soca e Vendas Industriais, exceto edificações e reformas.*

*Também não foram aceitas as despesas do tipo - Aspersores, Lavador de alta pressão, sistema de climatização da sala, Rádio transceptor e veículos.*

*Foram identificados bens com data de aquisição anterior a 30/04/2004 que foram glosados em razão do disposto no artigo 31 da Lei 10.865/04.*

MOTIVO DA GLOSA	DESCRIÇÃO
NÃO UTILIZ NA PRODUÇÃO	DEPRECIÇÃO DE BENS UTILIZADOS NO SETOR ADMINISTRATIVO E AGRÍCOLA Art 3.º, VI, da Lei 10637/02 e Art. 3.º, VI, da Lei 10833/03
ADQ ATÉ 30/04/2004	Lei 10.833/03, art. 3.º, incisos VI e VII do caput e Inciso II do art. 15 e Lei 10865/04, art. 15, inciso V e art. 31

### Devolução

A fiscalização aponta também a glosa de créditos relativos a devolução de álcool carburante, tributado no regime cumulativo, sem direito a creditamento.

MOTIVO DA GLOSA	DESCRIÇÃO
Álcool Carburante	álcool carburante- regime cumulativo §3, IV, do Art. 1.º da Lei 10637/02 e §3, IV, do Art. 1.º da Lei 10833/03 Art. 3.º da Lei 10637/02 e Art 3.º da Lei 10833/03

### Da Apuração do PIS e da Cofins – 4º Trimestre/2007

A fiscalização observa que todos os créditos não aceitos foram relacionados nos Anexos II a IX, parte integrante e indissociável, e foram identificados pelo Motivo Glosa, listado abaixo, composto pelas informações fornecidas pela empresa em seu arquivo digital e informações relativas as glosas adicionadas pela fiscalização.

*ANEXO I - APURAÇÕES - contém as receitas consideradas para cálculo dos rateios, os percentuais para rateios, as bases dos créditos, a apuração dos créditos em OUTUBRO, NOVEMBRO e DEZEMBRO de 2.007, os dados informados nos DACON e as apurações feitas por esta fiscalização.*

*ANEXO II - ARRENDAMENTO AGRÍCOLA;*

*ANEXO III - AGRÍCOLA;*

*ANEXO IV - NOTAS FISCAIS ÁLCOOL;*

*ANEXO V - NOTAS FISCAIS ME;*

*ANEXO VI - DEPRECIÇÃO;*

*ANEXO VII - NOTAS FISCAIS DIRETO;*

*ANEXO VIII - NOTAS FISCAIS COMUM;*

*ANEXO IX - DEVOLUÇÃO*

## RESUMO DAS BASES DE CÁLCULO GLOSADAS:

PLANILHA	out/07	nov/07	dez/07
Cana	-	-	-
devolução	31.354,99	17.367,01	-
ME	409.219,81	1.150.704,25	2.485.481,86
agrícola	18.932.325,21	15.909.144,13	12.518.401,80
arrendamento	1.160.828,50	1.213.065,89	1.715.122,32
comum	17.277.985,56	14.779.624,00	20.010.090,11
depreciação	923.941,73	865.662,05	892.167,62
álcool	98.634,79	73.593,82	-
direto	816.765,53	513.852,84	858.252,77
<b>TOTAL</b>	<b>39.651.056,12</b>	<b>34.523.013,99</b>	<b>38.479.516,48</b>

Registra que foram elaborados novos demonstrativos de créditos do PIS e da Cofins para os meses de OUTUBRO, NOVEMBRO e DEZEMBRO de 2007, utilizando as glosas e saldos recalculados por esta fiscalização, considerando, na recomposição do saldo de créditos de meses anteriores, as glosas efetuadas nas fiscalizações anteriores controladas pelos processos 10880.735813/2011-71, 10880.735808/2011-68, 10880.735940/2011-70, 10880.736019/2011-44, 10880.736620/2011-37, 10880.736632/2011-61, 10880.725245/2012-81 e 10880.725251/2012-38, conforme as tabelas abaixo.

(...)

Destaca que da análise dos dados extraídos do Dacon, constata-se que para o mês de DEZEMBRO/2007 a contribuinte utilizou os créditos do PIS e da Cofins para desconto da contribuição devida no mês. Porém, após as glosas efetuadas por esta fiscalização não restou valor suficiente para suportar o citado desconto das contribuições para o PIS e Cofins devidas no mês de DEZEMBRO/2007. E que tais valores (excesso de crédito descontado apurado pela fiscalização) foram objeto de lançamento por meio de Auto de Infração controlado em processo específico.

A contribuinte foi cientificada do Despacho Decisório, por via postal, em 26/09/2012. Em 19/10/2012, por intermédio de seu representante legal, a contribuinte tomou vistas dos autos e requereu cópia integral.

Em 25/10/2012 a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de e-fls. 7.167/7.215 acompanhada de documentos, na qual alega, em síntese e fundamentalmente, o que se expõe abaixo. (...)” (g.n.)

A 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), por meio do Acórdão nº 14-76.099, de 08 de fevereiro de 2018, decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte da manifestação de inconformidade e não reconhecer o direito creditório trazido a litígio, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

**PROVAS.**

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

#### DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS AOS INSUMOS UTILIZADOS EXCLUSIVAMENTE NA PRODUÇÃO DE ÁLCOOL CARBURANTE. GLOSA DE CRÉDITOS DE DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM DATA DE AQUISIÇÃO ANTERIOR A 30/04/2004. GLOSA DE CRÉDITOS COM DEVOLUÇÕES DE ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTES. RECOMPOSIÇÃO DO SALDO DE CRÉDITO COM BASE NO RESULTADO DE AÇÕES FISCAIS ANTERIORES.

No âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada.

TRIBUTO SUJEITO A REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DESCONTADOS. LEGITIMIDADE. ÔNUS DA PROVA.

Na exigência fiscal de tributo sujeito a regime de não cumulatividade a distribuição do ônus probatório deve ser feita em conformidade com as peculiaridades deste regime. Ao Fisco compete a prova do direito da Fazenda Pública em face da contribuinte, devendo a fiscalização, portanto, fazer a prova da base de cálculo e do valor do tributo devido, quando não admita como válidos os valores informados pelo sujeito passivo. Já ao sujeito passivo compete a prova dos fatos modificativos ou extintivos daquele direito, devendo este, portanto, fazer a prova da legitimidade e do montante dos créditos da não cumulatividade utilizados para descontar do tributo devido.

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

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

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

**NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS.**

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.

Para efeito da apuração de créditos no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

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

**NÃO-CUMULATIVIDADE. ARMAZENAGEM E FRETE. CRÉDITOS.**

O estabelecimento industrial somente poderá descontar créditos calculados em relação à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA.**

As despesas com energia elétrica que conferem direito a crédito são aquelas consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, pagas ou creditadas a pessoa jurídica domiciliada no país.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. ALUGUEL E ARRENDAMENTO.**

Somente geram crédito as despesas de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagas a pessoa jurídica, utilizados na atividade da empresa.

Locação de veículo não enseja a constituição de crédito no regime não cumulativo, nem a título de locação de máquinas e equipamentos, nem em quaisquer das demais hipóteses de creditamento previstas na legislação que rege a matéria.

Os contratos intitulados como de arrendamento não podem ser tomados como aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, pois o aluguel não se confunde com o arrendamento mercantil, sendo certo que o arrendamento mercantil não é espécie do gênero locação, haja vista as nítidas distinções existentes entre ambos os institutos, notadamente em face de que o arrendatário goza da posse provisória do bem pelo prazo de duração do contrato, dispondo, porém, da “opção de compra” do bem ao final do contrato, por um “valor

residual”, computados os aluguéis como se fossem “parcelas de pagamento” da compra.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO.

A pessoa jurídica pode descontar créditos relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa, observadas as disposições aplicáveis, notadamente quanto aos prazos admitidos e as respectivas taxas de depreciação ou amortização. As máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado geram créditos em relação aos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, desde que tais máquinas e equipamentos sejam adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, sustentando, em breve síntese, que:

- A despeito do inequívoco direito creditório da Recorrente, a Delegacia da Receita Federal em Bauru proferiu despacho decisório reconhecendo apenas parte do direito creditório, no valor de R\$488.691,39, homologando apenas as compensações declaradas até esse limite, precipuamente em razão da glosa de créditos de PIS decorrentes de bens e serviços adquiridos no mercado interno.

- Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, a glosa dos créditos teve sua origem no questionamento de diversos custos e despesas classificados em grupos pela fiscalização, com a fundamentação básica de que os bens e serviços que deram origem aos créditos glosados não se enquadravam no conceito de insumos constante da Instrução Normativa SRF nº 247/02 e 404/04, bem como que os insumos agrícolas não fariam parte do processo produtivo da Recorrente. Também sustenta a fiscalização equívoca no cálculo dos créditos apropriados.

- Defende preliminarmente a nulidade do despacho decisório ante a aplicação de glosa genérica, acarretando preterição do direito de defesa e do exercício do contraditório.

- Improcedência do fundamento do despacho decisório e da decisão da DRJ com base no conceito restritivo de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF nºs 247/02 e 404/04, em descompasso com o posicionamento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, que entendeu pela ilegalidade das referidas instruções normativas e definiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade e relevância.

- Todas as glosas de bens e serviços que, segundo a fiscalização, não podem ser classificados como insumos pela Recorrente, se devem a um erro na premissa adotada pelas Autoridades Administrativas no despacho decisório, ao entenderem que o processo produtivo da

Recorrente apenas se inicia no momento da transformação da cana-de-açúcar em açúcar e álcool na unidade industrial, equívoco este corroborado pela DRJ.

- Considerando que a cana-de-açúcar é o principal insumo para a fabricação do açúcar e álcool, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para a preparação do solo, plantio da cana, corte, colheita e transporte da cana-de-açúcar demonstram sua caracterização como insumo do processo produtivo, sem os quais se torna impossível a extração do substrato da cana que é transformado em açúcar e álcool. A atividade agroindustrial desenvolvida pela Recorrente possui como cerne a etapa agrícola, posto que o açúcar e etanol comercializados não passam de mera transformação do açúcar acumulado na cana plantada, sendo inadmissível que esta etapa seja extirpada do processo produtivo, a qual corresponde a quase 70% do custo de produção.

- Sob as rubricas (1) NOTAS FISCAIS ÁLCOOL E (2) AGRÍCOLA, (3) NOTAS FISCAIS DIRETO e NOTAS FISCAIS COMUM, a Autoridade Fiscal glosou todos os dispêndios ocorridos na lavoura da cana-de-açúcar, tendo a DRJ se furtado de analisar detidamente as glosas em apreço, limitando-se a afirmar que todas as despesas relacionadas à atividade agrícola não geram direito ao creditamento da Contribuição para o PIS.

- Inexiste albergue técnico que permita afirmar que os bens e serviços utilizados para preparo do solo, trato da cana e da soca, plantio, corte e carregamento da cana não fazem parte do processo produtivo, devendo ser rechaçada toda a glosa perpetrada sobre os seguintes bens e serviços: *“combustível, serviços de análises, serviços de cons bens mov e imóveis, serviço cons ext estofam cadeira, serviço terraplanagem pj, serviços utilizados nº transporte interno – industrialização e consumo pj, Administração Marketing, Administração Unidades, Administração Varejo, Administração/Planejamento Industrial, Aguas Residuais, Armazém de Açúcar Externo, Armazém de Açúcar Interno, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Colheita de Cana Fornecedores, Colheita de Cana Terceirizada, Transporte agrícola colheita, Comboio de Abastecimento, Implementos agrícolas, Oficina de implementos, Laboratório Meharzioum, Laboratório Teor Sacarose, Labor. Industrial/Microbiológico, Laboratório Cotesia, Laboratório de Lubrificantes, Manutenção de campo, Mão de obra agrícola, Mecanização agrícola, Mecanização máquinas leves, Mecanização máquinas médias, Mecanização máquinas pesadas, Mecanização plantio mecanizado, Oficina mecânica tratores, Oficina Mecânica Veículos, Serviços de Tratos Culturais, Serviços de Fornecedores de Cana, Transporte Agrícola, Trato Planta, Trato Soca, Plantio, Plantio contratos, Plantio mecanizado, Preparo e planto terceirizado, Preparo do Solo, Transporte Industrial, Vendas varejo merchandising, Vendas Varejo Adm Marketing, Venda varejo contas chaves, Vinhaça, Componentes Acessórios p/ Motoniveladora Pa car e ter esc cat, Componentes e Acessórios p/ Carregamento Produtos Agrícolas, Componentes e Acessórios p/ colheita de Produtos Agrícolas, Componentes e Acessórios Tratores de Esteira Fiat Allis e Caterpillar, tratores de Rodas Ford FHN, Valtra, MAssey Ferguson, John Deere, Case CBT, Componentes e Acessórios de caminhões General Motors, Mercedes Benz, Scania, Volkswagen, Volvo, Ford, componentes e acessórios para motores de explosão, reboques e semi reboques, de tratores de esteira Caterpillar,*

*de tratores de rodas Case e CBT, de Equipamentos e Componentes de Terraplanagem Diversos, de Equipamentos e Implementos Agrícolas e de Irrigação e Laboratório, serviços de análise amostragem pj, amostra pj, análise dolo pj, carregamento cana int. pj, coleta torta filtro, coleta transp. Fulig cald. Ext. pj, man ext limp radiador de agua dv, man rec. Ext. inc. pqs, terraplanagem pj, services de transporte cargas diversas, services transporte cosumo pj, Cabos de aço, cordas, cordoalhas, correntes e acessórios; Comp. Acess, para pá carregadeira Case, Comp Acess p/ Guinchos, Guindaste e Empilhadeira Motorizado, Comp Acess p/ Motoniveladora Pa Carr e Ret Esc Volvo, Komatsu, Fiat Allis e CAT, Componentes e Acessórios de Motores de Explosão, correias de transmissão e acessórios, mangueira tubos e conexões, materiais de vedação, materiais metálicos p/ transformação (siderug não ferrosos e ferrosos), materiais não metálicos para transformação, motores de explosão, movimentação de carga e materiais, rolamentos e mancais, válvula purgadores e filtros”.*

- Em relação à glosa sobre combustíveis, defende que a própria fiscalização reconhece que os óleos lubrificantes são utilizados em veículos, caminhões e máquinas agrícolas, existindo a glosa apenas e tão somente pelo fato de que a fiscalização não admite que as etapas agrícolas façam parte do processo produtivo da Recorrente.

- Em relação à glosa de despesas com embalagem (aquisição de *big bags*), defende a Recorrente que as embalagens referidas pela fiscalização integram o seu processo produtivo, fazendo-se uso delas para efetivar o transporte do açúcar e álcool produzidos em sua atividade agroindustrial. Desta forma, muito embora as referidas embalagens não integrem o produto final, elas configuram custos imprescindíveis à individualização e transporte do produto em processamento, razão pela qual se enquadram perfeitamente ao conceito de insumo firmado pelo CARF.

- Em relação às glosas sobre as aquisições de peças e materiais de laboratórios, serviços de análises, materiais de limpeza, manutenção de máquinas e veículos, entre outros, sustenta a Recorrente serem decorrentes da desconsideração da etapa agrícola no seu processo produtivo. Esclarece que a captação e tratamento da água é essencial na lavoura, sendo imprescindível diversos dispêndios para o tratamento da água utilizada na lavagem da cana, o que está atestado no Laudo Técnico anexado ao processo juntamente com o seu Recurso Voluntário. Discorre acerca da essencialidade dos serviços com laboratório para o seu processo produtivo, bem como em relação aos produtos utilizados para limpeza e conservação de maquinário agrícola e industrial, além de defender que todos os dispêndios incorridos com os serviços de manutenção e recarga de extintores de incêndio, serviços profissionais de análise técnica e de amostragem, serviços de conservação lavagem e higienização de *big bag*, serviços de controle de pragas, coleta de torta de filtro, transporte de resíduos, balança de cana, armazéns, são indispensáveis ao seu processo produtivo.

- Insurge-se contra as glosas de despesas com energia elétrica, aluguéis, arrendamento agrícola, armazenagem, portuárias, frete.

- No caso dos fretes pagos na aquisição de matéria-prima, aduz a Recorrente que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil vem reconhecendo reiteradamente o direito ao crédito da Contribuição para o PIS sobre tais dispêndios e cita Soluções de Consulta.

- Sobre o “frete intercompany”, argumenta que, comprovado que o processo produtivo da Recorrente começa com o preparo da terra para o plantio, e desenvolve-se até a industrialização do álcool e da cana-de-açúcar, é necessário e indispensável o transporte da cana-de-açúcar entre os estágios da colheita e da industrialização e cita jurisprudência do CARF. Defende também que o frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa compõe o custo do bem e cita acórdão deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

- Defende o direito ao crédito das contribuições sobre os custos e despesas com o transporte de empregados, sob o fundamento de que o transporte diário de pessoas até as áreas de cultivo, para semear, cortar e aplicar substâncias químicas de prevenção é um custo indispensável ao seu processo produtivo, uma vez que, sem o transporte de seus empregados, a matéria prima não receberá o tratamento necessário para ser extraída do solo e levada ao parque industrial.

- Insurge-se contra a glosa sobre as despesas com bens do ativo imobilizado com base nos encargos de depreciação de bens utilizados na área agrícola, alegando que a referida glosa decorre da desconsideração da etapa agrícola no seu processo produtivo. Também se insurge sobre as glosas de diversos bens realizadas sob o argumento da fiscalização de que não estariam ligados ao processo produtivo.

- Insurge-se contra o entendimento fiscal de que teria havido equívoco no cálculo dos créditos apropriados, em razão de ter sido utilizado critério de rateio diverso do estabelecido no art. 3º, § 8º, inciso II, da Lei nº 10.833/03.

- Discorre sobre a impossibilidade de redução do crédito já reconhecido no despacho decisório (*reformatio in pejus*).

- Defende que os valores calculados no âmbito do presente processo administrativo não podem considerar o saldo de créditos de meses anteriores ainda em discussão em outros processos administrativos.

- Requer a realização de diligência, indica assistentes técnicos e apresenta quesitos. É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

No presente processo, a Delegacia da Receita Federal em Bauru proferiu despacho decisório reconhecendo apenas parte do direito creditório no valor de R\$488.691,39, homologando as compensações declaradas até esse limite, precipuamente em razão da glosa de créditos de PIS decorrentes de bens e serviços adquiridos no mercado interno.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, a glosa dos créditos teve sua origem no questionamento de diversos custos e despesas classificados em grupos pela fiscalização, com a fundamentação básica de que os bens e serviços que deram origem aos créditos guerreados não se enquadravam no conceito de insumos constante da Instrução Normativa SRF nº 247/02 e 404/04, bem como que os insumos agrícolas não fariam parte do processo produtivo da Recorrente. Também sustenta a fiscalização equívoco no cálculo dos créditos apropriados.

Inicialmente, cumpre analisar a possibilidade de ser conhecido e apreciado o Laudo Técnico, formulado pelos professores da Escola Superior de Agricultura Luiz Queiroz da Universidade de São Paulo -EASALQ/USP, juntado aos autos por ocasião do Recurso Voluntário. Neste tocante, a despeito da literalidade do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, verifica-se uma tendência das Turmas Julgadoras em admitir o conhecimento de provas apresentadas em segundo grau de instância com base nos princípios do formalismo moderado, da instrumentalidade das formas e da verdade material, como se colhe das ementas abaixo reproduzidas:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Fato gerador: 31/07/2002

ANÁLISE DE DOCUMENTOS JUNTADOS EXTEMPORANEAMENTE. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. PRECLUSÃO.

A verdade material é princípio que rege o processo administrativo tributário e enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado, devendo-se assegurar ao contribuinte a análise de documentos extemporaneamente juntados aos autos, mesmo em sede de recurso voluntário, a fim de permitir o exercício da ampla defesa e alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário, além de atender aos princípios da instrumentalidade e economia processuais.

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, devendo-se admitir a relativização da preclusão consumativa probatória e considerar as exceções do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, com aplicação conjunta do art. 38 da Lei nº 9.784/99, o que enseja a análise dos documentos juntados supervenientemente pela parte, desde que possuam vinculação com a matéria controvertida anteriormente ao julgamento colegiado.

A busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos

juizadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dela decorrentes.”

(CARF, Processo nº 13851.900237/2006-17, Recurso Voluntário, Acórdão nº 1201-005.229, Sessão de 18 de outubro de 2021)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

PRECLUSÃO. NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E VERDADE MATERIAL.

O artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação do contribuinte, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando se prestam a corroborar tese aventada em sede de primeira instância e contemplada pelo Acórdão recorrido.”

(CARF, Processo nº 10880.928419/2010-01, Recurso Voluntário, Acórdão nº 1401-002.163, Sessão de 23 de fevereiro de 2018)

Referido entendimento também encontra guarida na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. LEI 9.784/1999, ART. 38.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei nº 9.784/1999.”

(CARF, Processo nº 14098.000308/2009-74, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9101-002.781 – CSRF / 1ª Turma, Sessão de 06 de abril de 2017)

Desta forma, os documentos apresentados pela Recorrente em segundo grau de instância podem e devem ser conhecidos.

Superada esta questão, passa-se à análise seguinte.

Em 22 de fevereiro de 2018, o STJ concluiu o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (acórdão publicado em 24/04/2018), sob a sistemática de recursos repetitivos, declarando a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 e firmando o entendimento de que o “conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância,

considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Portanto, o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, por força do artigo 99 do Novo Regimento Interno, tem aplicação obrigatória:

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Não bastasse, foi aprovada pela 3ª Turma da CSRF, em sessão de 20/06/2024 e com vigência em 27/06/2024, a Súmula CARF nº 189, com a seguinte redação:

Súmula CARF nº 189: 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.

Dentro dessas premissas, o posicionamento adotado pela fiscalização e pela DRJ estão em dissonância com o conceito contemporâneo de insumo e com a Súmula CARF nº 189, que obrigatoriamente devem ser aplicados por este colegiado.

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de COFINS e PIS apurados no regime não-cumulativo requer, além do conceito jurídico de insumo, a análise dos grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais.

Por terem sido realizados antes do julgamento do RESP 1.221.170 STJ, nem a fiscalização e tampouco o acórdão recorrido trataram do conceito contemporâneo de insumo e, portanto, não consideraram qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da Recorrente e o seu processo produtivo.

Ou seja, aplicaram o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS já superado, o que já é argumentação suficiente para que seja efetuada a reanálise dos créditos.

Sendo assim, para uma melhor solução da lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho, é imperioso oportunizar que a fiscalização identifique dentre os produtos e serviços que estão sendo pleiteados, a relevância e/ou essencialidade, na perspectiva da fase do processo produtivo, bem como das atividades desempenhada pela Recorrente.

Analisar a matéria sem oportunizar à fiscalização revisar o seu ato, pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170/STJ – Tema 779, cujo voto vencedor fixou as seguintes teses:

**“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”**

“O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

Além disso, tanto a fiscalização como a DRJ, ao firmarem entendimento no sentido de que os insumos agrícolas não fazem parte do processo produtivo da Recorrente e não permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, posicionaram-se contrariamente à Súmula CARF nº 189.

Some-se a isso a complexidade da atividade desenvolvida pela Recorrente e dos produtos e serviços a serem avaliados. Dentre os insumos glosados pela fiscalização e mantidas as referidas glosas pelo acórdão recorrido, entendo que vários deles são itens essenciais e relevantes para a produção agrícola e/ou industrial e por isso as glosas devem ser revertidas. Entretanto, como a relação de itens é muito extensa, não se revela possível a esta Conselheira Relatora, com a segurança e certeza necessárias, identificar, em relação a cada um deles, qual a sua utilização no processo produtivo.

Portanto, considerando que a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal, assim entendida como a busca efetiva da realidade dos fatos, reputo necessária a conversão do julgamento do presente processo em diligência.

### **Conclusão**

Diante de tais circunstâncias, reputo prudente, com fulcro no princípio da verdade material e no artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972, CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o retorno dos autos à Unidade de Origem, de modo que:

- a) Promova à reanálise dos itens glosados, especialmente os itens indicados pela Recorrente como insumos ao processo produtivo, a partir de todos os documentos, informações e laudos apresentados nos presentes autos e, sendo necessário, intime a Recorrente para demonstrar, de forma complementar e detalhada, em prazo razoável, não inferior a 60 (sessenta) dias, a comprovação acerca do enquadramento dos itens glosados pela fiscalização e mantidos pela DRJ, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, delimitados no REsp nº 1.221.170/PR e Nota SEI/PGFN 63/2018, bem como observando a Súmula CARF nº 189;
- b) Realize eventuais diligências que julgar necessárias para a constatação especificada na presente Resolução;

- c) Elabore relatório fiscal detalhado e conclusivo, manifestando-se acerca dos documentos e das informações apresentadas nos presentes autos, avaliando a eventual revisão das glosas realizadas, trazendo os esclarecimentos e as considerações pertinentes quanto ao enquadramento de cada item no conceito de insumo delimitado no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e em observância à Súmula CARF nº 189;
- d) Recalcule as apurações e resultado da diligência;
- e) Após cumpridas as providências indicadas, a Recorrente deverá ser cientificada do resultado da diligência, para, assim o querendo, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias, e, em sequência, deverão os presentes autos retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães**