



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.728086/2012-76
RESOLUÇÃO	3102-000.446 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAÍZEN ENERGIA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência 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 Ziccarelli 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 autos de infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários relativos à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, na sistemática não cumulativa, relativos aos períodos de apuração julho a setembro de 2007 (3º trim/2007), nos importes de, respectivamente, R\$ 654.079,54 e R\$ 142.000,13, incluídos os valores principais, multas de ofício no percentual de 75% e juros de mora calculados até julho de 2012, em virtude da constatação de omissão de receita (exclusão indevida de descontos concedidos e vendas efetuadas indevidamente com suspensão) e desconto indevido de créditos (saldo insuficiente).

No Termo de Verificação Fiscal - Auto de Infração, acostado às e-fls. 3.856/3.868, constam em detalhes os fundamentos dos lançamentos. E no Termo de Verificação Fiscal, acostado às e-fls. 3.936/3.966, consta a análise dos créditos do 3º trim/2007, que culminou com a glosa de créditos no mercado interno e externo.

Do Termo de Verificação Fiscal - Auto de Infração

A autoridade fiscal faz um breve relato da auditoria, no qual descreve que a ação fiscal se originou de MPF-Diligência e teve como foco principal a determinação da certeza e liquidez dos créditos apurados na não cumulatividade, sendo que o crédito objeto da análise originou-se na empresa USINA DA BARRA SA AÇÚCAR E ÁLCOOL - CNPJ 48.661.888/0001-30 (razão social alterada em 16/03/2007), incorporada em 28/02/2007 pela DANCO PARTICIPAÇÕES SA - CNPJ 08.070.508/0001-78, cuja razão social passou para COSAN SA AÇÚCAR E ÁLCOOL em 22/12/2009 e para RAIZEN ENERGIA SA em 28/12/2010.

Das Receitas Apuradas

A fiscalização diz ter intimado a contribuinte a demonstrar e comprovar os valores informados a título de devolução de vendas, descontos incondicionais concedidos, bonificações, doações, amostras e brindes na planilha "Exclusão da base de cálculo PIS e Cofins", oportunidade na qual a interessada respondeu o seguinte:

Desconto incondicional concedido - Também conhecido como desconto comercial. O desconto incondicional é uma redução do preço previamente negociado mediante contrato anual firmado com o cliente, em regra com cláusula de renovação automática, onde a Cosan se compromete, incondicionalmente, a abater do preço, no momento da compensação da duplicata, um percentual específico sobre o valor bruto faturado. Tal desconto não é destacado na nota fiscal de venda, tendo em vista que, comercialmente, não é uma prática recomendada, pois expõe a outros clientes e a outros concorrentes varejistas o percentual de desconto firmado com determinado cliente. Destaca-se que a natureza do desconto incondicional não está diretamente ligada com o destaque na nota fiscal, mas sim, com os elementos de negociação previstos no contrato, os quais

independem de qualquer condição posterior a emissão do documento fiscal."

Com supedâneo nos art. 1º, §§ 2º e 3º, inciso V, alínea "a", das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, bem como no item 4.2 da Instrução Normativa SRF nº 51, de 03/11/1978, a fiscalização destaca que *"o valor do desconto/bonificação de produtos oferecido em cada venda somente poderá ser considerado desconto incondicional se representar parcela redutora do valor da venda e constar na nota fiscal de vendas dos bens"*, o que não ocorreu no caso em questão, uma vez que as bonificações e os descontos não constam das notas fiscais de venda e dependem, para sua concessão, de evento posterior à emissão da nota fiscal.

Ressalta que, da análise da conta contábil 304062005 - DESC. COMERCIAIS INCOND (VERBAS DE CONTRATOS), confirma-se, no seu histórico, que os descontos se deram nas duplicatas e não nas respectivas notas fiscais de venda, conforme demonstrado na planilha anexa, intitulada -ANEXO A - DESCONTOS CONCEDIDOS.

Das Receitas com Suspensão

Já, acerca das receitas com suspensão, descreve que os arquivos digitais "Apuração de Créditos Pis-Cofins_Julho_2007", "Apuração de Créditos Pis-Cofins_Agosto_2007" e "Apuração de Créditos Pis-Cofins_Setembro_2007", contêm as planilhas "Barra", as quais discriminam os totais das receitas obtidas no mês, extraídos das planilhas "RECEITA MI".

E que nessas planilhas mensais "Barra" estão as linhas "venda não tributada (Imobilizado -Alíquota zero - Suspensão)" com o detalhamento nas planilhas "Receitas MI" sob o título "Receitas Isentas". Explica que compõe estas receitas as notas de venda de açúcar cristalizado puro cru cana vhp pg para a empresa Ajinomoto Biolatina Industria e Comércio Ltda - CNPJ 46.344.354/0004-05, identificadas no Anexo B — Ajinomoto.

Destaca que as notas fiscais descritas acima contêm em seu corpo a seguinte descrição: *"PIS/COFINS suspensos conforme art. 14, parágrafo 9 da Lei 10865/04 ratificado pelo ADE nº 9 de 23/02/2006"*. E que, conforme esclarecimento prestado pela empresa, essas vendas foram feitas com suspensão de PIS e Cofins, por ser a Ajinomoto uma pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

A fiscalização explica que o ADE nº 9, de 23/02/2006, referido nas notas fiscais, trata da habilitação da empresa Ajinomoto para o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP, razão porque expediu intimação solicitando o esclarecimento da questão, obtendo como resposta que *"a Ajinomoto, além de ser beneficiária do RECAP, faz jus ao benefício de adquirir matéria prima com suspensão de PIS e Cofins em razão do parágrafo nono do artigo 14 da Lei 11.196/05 c/c o artigo 40 da Lei 10.865/04"*.

A autoridade fiscal colaciona a fundamentação legal para habilitação ao RECAP e aquisição de matéria prima com suspensão de empresa preponderantemente exportadora (Lei nº 11.196/05, arts. 13, § 2º, 14, incisos I e II, § 9º); Lei nº 10.865/04, art. 40, § 4º, incisos I e II; Instrução Normativa SRF nº 595/05, arts. 1º, 2º, 3º e § 1º, 6º e §§ 1º e 5º), concluindo:

*Diante da legislação exposta acima se entende que o artigo 14 da lei 11.196/2005 suspende o PIS e a Cofins na venda ou importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos e de acordo com o seu parágrafo 9º a empresa poderá utilizar a mesma suspensão para matéria prima (art. 40 da Lei 10.865/04), desde que, observadas as condições estabelecidas neste artigo. **A regulamentação do artigo 40 da Lei 10.865/04 foi feita com a Instrução Normativa SRF nº 595 de 27/12/2005, sendo assim, a concessão da habilitação para a suspensão de PIS e Cofins na venda de matéria prima é feita através de Ato Declaratório Executivo - ADE para o CNPJ da matriz da empresa, tendo o seu nome incluso na lista de pessoas jurídicas habilitadas a esse regime, disponibilizada no endereço eletrônico da Receita Federal.***

*Portanto, a venda de açúcar efetuada pela Cosan para a Ajinomoto com suspensão de PIS e Cofins não foi feita da forma prevista nas normas em vigor, ou seja **a Ajinomoto não possuía habilitação para à aquisição de matéria prima com suspensão, isso só é permitido com o ADE específico para a venda de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagens por pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (destaques acrescidos)***

Desse modo, concluiu pelo lançamento dos valores abaixo como receitas omitidas:

	jul/07	ago/07	set/07
DESCONTOS CONCEDIDOS	219.383,17	248.876,24	208.654,21
VENDAS AJINOMOTO	461.176,66	10.791,31	226.596,54
TOTAL RECEITAS NÃO CUMULATIVAS OMITIDAS	680.559,83	259.667,55	435.250,75

Dos Créditos Descontados

Sobre os créditos descontados, a fiscalização informa que lavrou Termo de Verificação Fiscal relativo à análise dos créditos do período, no qual resultou glosa de créditos no mercado interno e externo, as quais geraram reflexos no saldo acumulado, restando insuficiente para suportar o valor descontado pela contribuinte no mês de julho/2007, conforme quadro abaixo.

Destaca que **aproveitou, de ofício, parte dos saldos dos créditos presumidos do mês de agosto/2007**, em razão do exposto no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e no art. 15 da Lei nº 10.865/2004, conforme demonstrativos que integram os autos de infração. E informa que o excesso de desconto de créditos foi objeto de lançamento por meio do auto de infração, cujo presente Termo e Anexos são partes integrantes e indissociáveis.

Acrescenta:

Os valores, demonstrativos, base legal e demais quesitos do lançamento tributário estão consubstanciados no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E SEUS ANEXOS referente ao TERCEIRO TRIMESTRE de 2007 e AUTO DE INFRAÇÃO, do qual o presente TERMO DE VERIFICAÇÃO e seus anexos são partes integrantes.

ANEXOS CUJOS TEORES SÃO PARTES INTEGRANTES:

- Termo de Verificação Fiscal relativo ao TERCEIRO TRIMESTRE de 2007 e seus X anexos.

- Anexo A - DESCONTOS CONCEDIDOS – RAZÃO

- Anexo B - VENDAS COM SUSPENSÃO

(...)

Do Termo de Verificação Fiscal - Análise dos Créditos (e-fls. 3.936/3.966)

Do mencionado Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e indissociável deste, extrai-se os fundamentos abaixo para as glosas dos créditos nos mercados interno e externo, referidas nos autos de infração.

A autoridade fiscal repete 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 das 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, melaço, 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 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, de Centro de Custo (identificados da área que recebeu a alocação dos insumos) e 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 2007, com exceção do momento do reconhecimento do CRÉDITO, 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:

(...)

Continua, dizendo que no mercado interno também houve o rateio entre as receitas não cumulativas não tributadas no mercado interno (vendas com alíquota zero, suspensas e do imobilizado) com as tributadas no mercado interno.

E que a contribuinte está incluindo no item venda não tributada a revenda que ela faz de óleo diesel, o qual, por ser um produto de incidência monofásica, não gera créditos para o revendedor, mesmo estando no regime não cumulativo (art. 3º, I, "a", das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), razão porque a receita com a

venda de óleo diesel foi excluída para fins de apuração do percentual de rateio entre os créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno e as não tributadas.

Acrescenta que, para efeito de rateio, no mês de ago/2007 utilizou os valores comprovados de receitas isentas no mercado interno (item A1 da tabela abaixo - R\$ 5.198.699,85), diante da divergência constatada nos valores informados na subplanilha "Receita MI" - RECEITAS ISENTAS (R\$ 5.198.699,85) e na subplanilha "Barra" (R\$ 6.459.103,52).

(...)

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_Julho 2007" , "Apuração de Créditos Pis-Cofins_Agosto_2007 e "Apuração de Créditos Pis-Cofins Setembro 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 ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. 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
Alcool 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. Nos meses de maio e junho estavam identificadas como linha 3 do Dacon na planilha Notas Fiscais Mercado Externo.

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 Agrônômico, 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, Aguas 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 medias, Mecanização máquinas pesadas, Mecanização plantio mecanizado. Oficina mecânica tratores, Oficina mecânica veículos, Serviços de tratos 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 c 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 Al lis e CAT, Componentes e Acessórios de Motores de Explosão, Correias transmissão e acessórios. Mangueira Tubos e Conexões, Materiais de Vedação, Materiais Metálicos pf Transformação (Siderug não ferrosos c 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 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.

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. 3º, 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 deTratos 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. 3º, incisos VI e VII do caput e Inciso II do art. 15 e Lei 10865/04, art. 15, inciso V e art. 31

Créditos Presumidos da Atividade Agroindustrial

Com supedâneo no art. 8º, § 1º, III, §§ 2º e 3º, III, da Lei nº 10.925/2004, a fiscalização registra que as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal (inclusive o açúcar de cana – código 1701.11.00), destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir crédito presumido das contribuições devidas em cada período de apuração, calculado sobre o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperados pessoas físicas, além daqueles adquiridos com suspensão de pessoa jurídica que exerça atividade agrícola.

E que analisando a planilha “CANA” do mês de set/2007, apresentada pela contribuinte, verificou-se na coluna “Descrição” (Centro de Custo) como “Serv. Prest/Terceiriz.”, justificando a glosa dos valores por não se tratar de aquisições e sim de entrada de Notas Fiscais de Serviços, sendo as glosas identificadas pelo motivo – NÃO É CANA.

Da Apuração do PIS e da Cofins – 3º Trimestre/2007

A fiscalização observa que todos os créditos não aceitos foram relacionados nos Anexos II a X, 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 JULHO, AGOSTO E SETEMBRO de 2.007, os dados informados nos DICON 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 - JULHO/2007;

ANEXO IX - NOTAS FISCAIS COMUM - AGOSTO E SETEMBRO/2007;

ANEXO X-CANA

RESUMO DAS BASES DE CÁLCULO GLOSADAS:

PLANILHA	jul/07	ago/07	set/07
Cana	-	-	296.034,74
devolução	-	-	-
ME	1.664.618,63	499.876,37	720.218,97
agrícola	18.748.429,40	22.244.532,44	21.119.490,93
arrendamento	1.164.220,98	1.125.247,48	1.181.308,54
comum	19.637.604,50	18.488.521,19	17.994.502,96
depreciação	894.036,31	895.544,45	898.731,47
álcool	76.879,87	63.620,21	50.824,67
direto	372.433,33	677.462,39	324.686,95
TOTAL	42.558.223,02	43.994.804,53	42.585.799,23

Registra que foram elaborados novos demonstrativos de créditos do PIS e da Cofins para os meses de JULHO, AGOSTO E SETEMBRO 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 e 10880.736632/2011-61, conforme as tabelas já colacionadas neste relatório e que fundamentam os Autos de Infração.

Destaca que da análise dos dados extraídos do Dacon, constata-se que para o mês de JULHO/2007 a contribuinte utilizou os créditos do PIS presumido agroindústria para desconto da contribuição devida no mês e do mercado interno para desconto da Cofins 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 JULHO/2007. E que tais valores (excesso de crédito descontado apurado pela fiscalização) foram objeto de lançamento por meio do Auto de Infração aqui controlado.

A contribuinte foi cientificada dos autos de infração, por via postal, em 25/07/2012, solicitando e recebendo cópia integral dos autos em 07/08/2012.

Em 21/08/2012 a contribuinte apresentou a impugnação de e-fls.7.716/7.758 acompanhada de documentos, na qual alega, em síntese e fundamentalmente, o que se expõe abaixo. (...)”

A 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), por meio do Acórdão nº 14-75.870, de 29 de janeiro de 2018, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

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 impugnação, bem como quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

ENDEREÇAMENTO DAS INTIMAÇÕES.

É prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o do endereço postal, eletrônico ou de fax, pelo contribuinte fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal.

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. CÁLCULO DO RATEIO PROPORCIONAL (UTILIZAÇÃO DO VALOR COMPROVADO DE RECEITAS ISENTAS NO MERCADO INTERNO E EXCLUSÃO DE RECEITAS DO ATIVO IMOBILIZADO, DE RECEITAS FINANCEIRAS E DE RECEITAS DE REVENDA DE ÓLEO DIESEL). GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS AOS INSUMOS UTILIZADOS EXCLUSIVAMENTE NA PRODUÇÃO DE ÁLCOOL CARBURANTE. GLOSA DE CRÉDITOS COM DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO UTILIZADAS EM ESTABELECIMENTO DA EMPRESA OU PAGAS A PESSOAS FÍSICAS. 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.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. COMPETÊNCIA.

No que tange ao efeito suspensivo da defesa apresentada, relativamente aos débitos lançados, é matéria fora da competência desta Delegacia de Julgamento, a qual se restringe ao julgamento, em primeira instância, dos processos

administrativos fiscais de impugnação do sujeito passivo contra lançamento efetuado pela autoridade competente para exigência de crédito tributário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. RATEIO PROPORCIONAL.

Feita a opção pelo rateio proporcional, aplicam-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

O rateio deve ser aplicado quando a pessoa jurídica auferir receitas tributadas concomitantemente com receitas não tributadas no mercado interno e/ou com exportação, para se determinar quais são os créditos passíveis de ressarcimento ou compensados com outros tributos.

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. 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.

É vedada, a partir de 31/07/2004, a tomada de crédito relativo a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados, adquiridos até 30/04/2004.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL.

A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal.

BASE DE CÁLCULO. DESCONTO INCONDICIONAL.

Os descontos concedidos após a emissão da nota fiscal de venda e em função do posterior preenchimento de condições não constituem desconto incondicional e não podem ser excluídos da base de cálculo.

BASE DE CÁLCULO. VENDAS COM SUSPENSÃO.

A suspensão da exigibilidade da Cofins e da contribuição para o Pis/Pasep ocorrerá, em relação à venda de MP, PI e ME, quando da aquisição por pessoa jurídica preponderantemente exportadora, previamente habilitada ao regime.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. RATEIO PROPORCIONAL.

Feita a opção pelo rateio proporcional, aplicam-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

O rateio deve ser aplicado quando a pessoa jurídica auferir receitas tributadas concomitantemente com receitas não tributadas no mercado interno e/ou com exportação, para se determinar quais são os créditos passíveis de ressarcimento ou compensados com outros tributos

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. 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.

É vedada, a partir de 31/07/2004, a tomada de crédito relativo a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados, adquiridos até 30/04/2004.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL.

A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal.

BASE DE CÁLCULO. DESCONTO INCONDICIONAL.

Os descontos concedidos após a emissão da nota fiscal de venda e em função do posterior preenchimento de condições não constituem desconto incondicional e não podem ser excluídos da base de cálculo.

BASE DE CÁLCULO. VENDAS COM SUSPENSÃO.

A suspensão da exigibilidade da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep ocorrerá, em relação à venda de MP, PI e ME, quando da aquisição por pessoa jurídica preponderantemente exportadora, previamente habilitada ao regime.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

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

- Os autos de infração, através dos quais foram constituídos créditos tributários relativos à COFINS e PIS tiveram como motivação a suposta: 1) insuficiência de recolhimento em razão da glosa de créditos das contribuições na não cumulatividade; e 2) omissão de receitas em razão da exclusão indevida de descontos concedidos e vendas efetuadas com suspensão.

- Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, a infração relativa à insuficiência de recolhimento em razão da glosa de 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 constantes das Instruções Normativas 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.

- Quanto à alegação de omissão de receitas ante a desconsideração da base de cálculo do PIS e da COFINS de valores relativos a descontos incondicionais, doações, amostras, brindes e bonificações, a fiscalização entende que tais descontos dependiam de evento futuro, bem como que, por mero excesso de formalismo, eles não constaram da nota fiscal de venda, indo de encontro aos princípios mais comezinhos do direito, em especial o da prevalência da verdade dos fatos.

- Já infração relativa à omissão de receitas em razão de venda efetuada com suspensão do PIS e da COFINS decorreu de operações realizadas com a Ajinomoto, que no entender da fiscalização, mesmo sendo empresa beneficiária do RECAP, para usufruir do benefício da suspensão deveria possuir habilitação nos termos da Instrução Normativa SRF nº 595, de 27 de dezembro de 2005.

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

- Improcedência do fundamento do auto de infração e da decisão da DRJ com base no conceito restritivo de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF nºs 247/02 e 404/04, salientando que o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF encontra-se alinhado com o posicionamento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade e relevância.

- Sustenta que os bens e serviços utilizados como insumos são aqueles que compõem os custos de produção ligados à atividade da Recorrente, sendo ilógica a desconsideração de todos os bens e serviços utilizados no processo produtivo, principalmente os dispêndios realizados na área agrícola, tendo em vista que esta é a principal etapa do processo produtivo, sendo responsável por quase 70% do custo de produção do açúcar e do álcool, como atesta o Laudo Técnico que junta ao processo juntamente com o Recurso Voluntário.

- 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 ao lavrarem o auto de infração, 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 a glosa em apreço, limitando-se a afirmar que todas as despesas relacionadas à atividade agrícola não geram direito ao creditamento das contribuições.

- 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 Acessórias 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 de PIS e COFINS 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.

- Sob a rubrica “Cana”, a Autoridade Fiscal glosou todos os créditos presumidos declarados, ao argumento de que estes não estavam relacionados a aquisições de cana-de-açúcar, tendo concluído a DRJ não se tratar de aquisições de cana e, por isso confirmou o entendimento da fiscalização, o que estaria equivocado, sustentando a Recorrente se tratar efetivamente de aquisição de cana de açúcar, podendo haver apenas um equívoco na alocação do centro de custos, o que não afasta o seu direito ao crédito, além dos referidos dispêndios estarem enquadrados na hipótese de crédito prevista no art. 3º, inciso II, das leis 10.637/02 e 10.833/03, uma vez utilizados na fase agrícola e indispensáveis ao seu 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.

- Rebate as acusações fiscais de omissão de receitas: (1) em razão da desconsideração, na base de cálculo das contribuições, de valores a título de descontos incondicionais e (2) em razão de venda efetuada com suspensão das contribuições em desacordo com a legislação.

- Defende ser indevida a exigência de juros de mora sobre multa de ofício aplicada, bem como 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.

Como exposto no relatório, os autos de infração através dos quais foram constituídos créditos tributários relativos à COFINS e PIS tiveram como motivação: 1) insuficiência de recolhimento em razão da glosa de créditos das contribuições na não cumulatividade; e 2) omissão de receitas em razão da exclusão indevida de descontos concedidos e vendas efetuadas com suspensão.

A infração relativa à insuficiência de recolhimento em razão da glosa de 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 constantes das Instruções Normativas SRF nº 247/02 e 404/04, bem como que os insumos agrícolas não fariam parte do processo produtivo da Recorrente.

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 julgadores 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 insumos, 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 nem 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 e Cofins 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 e à Cofins não cumulativas, 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 no 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