



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.900176/2017-34
RESOLUÇÃO	3301-002.124 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA DE ACUCAR SANTA TEREZINHA LTDA
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, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Derouled – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os (as) conselheiros (as) Marcio Jose PintoRibeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, KeliCampos de Lima, Paulo Guilherme Derouled (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte USINA DE AÇÚCAR SANTA TEREZINHA LTDA em face do Acórdão nº 14-87.583, proferido pela 14ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório nº 073/2018, exarado pela DRF Maringá, o qual, com fundamento em Termo de Verificação Fiscal, revisou de ofício o Pedido de Ressarcimento nº 22354.80838.010915.1.5.08-5322, reduzindo o crédito originalmente pleiteado de R\$ 2.361.372,82 para R\$ 253.401,43, bem

como não homologou, total ou parcialmente, determinadas declarações de compensação vinculadas ao referido crédito.

2. No bojo do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização procedeu à glosa, em síntese, estruturada em 6 (seis) grupos principais, assim classificados no TVF:

- (i) Item 8.2.1 – Bens utilizados como insumo no setor agrícola;
- (ii) Item 8.2.2 – Fretes pagos na aquisição de bens utilizados como insumo ou no transporte entre unidades da empresa;
- (iii) Item 8.3.1 – Serviços utilizados como insumo no setor agrícola;
- (iv) Item 8.6 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda;
- (v) Item 8.7 – Bens do Ativo Imobilizado (créditos apurados com base em encargos, em especial de depreciação/exaustão);
- (vi) Item 8.8 – Bens do Ativo Imobilizado (créditos apurados com base no valor de aquisição ou de construção).

3. Por fidelidade processual e por relatar a realidade dos fatos de maneira clara e concisa, reproduzo o relatório do acórdão da DRJ, complementando-o ao final com o necessário.

Relatório

Trata-se do Pedido de Ressarcimento nº 22354.80838.010915.1.5.08-5322 (fls. 2/5), no montante de R\$ 2.361.372,82, referente a créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep relativos a mercado externo, auferidos no 2º trimestre de 2012, e das seguintes declarações de compensação vinculadas ao crédito desse período: 04040.99099.050612.1.3.08-9779, 31972.04739.130612.1.3.08-0012, 06626.57576.080812.1.3.08-6885, 21188.03711.021012.1.3.08-8620, 10548.61530.221012.1.3.08-9370, 02684.46315.141112.1.3.08-8602, 17706.28261.181212.1.3.08-2860 e 37692.41741.150414.1.3.08-3620.

A DRF em Maringá, com fundamento no Termo de Verificação Fiscal de

fls. 308/480, reviu de ofício, por meio do Despacho Decisório nº 073/2018 (fls. 487/490), o crédito do Pedido de Ressarcimento nº 22354.80838.010915.1.5.08-5322 que havia sido objeto de despacho eletrônico, reconhecendo agora o crédito no montante de R\$ 253.401,43 e homologando as compensações declaradas nos PER/Dcomps nº 04040.99099.050612.1.3.089779, nº 31972.04739.130612.1.3.08-0012 e nº 06626.57576.080812.1.3.08-6885 e parcialmente as compensações declaradas no PER/Dcomp nº 21188.03711.021012.1.3.088620, bem como considerando tacitamente homologadas as demais compensações objeto dos PER/Dcomps nº 21188.03711.021012.1.3.08-8620, nº

10548.61530.221012.1.3.08-9370, nº 02684.46315.141112.1.3.08-8602 e nº 17706.28261.181212.1.3.08-2860 e não homologando a compensação efetuada pelo PER/Dcomp nº 37692.41741.150414.1.3.08-3620.

DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Para a apuração do crédito a ser reconhecido, o Termo de Verificação Fiscal fundamentou-se em diversas razões, conforme descrito abaixo.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE FRETE DE VENDAS

O auditor-fiscal, ao contrário da contribuinte, utilizou o rateio proporcional para determinar os créditos decorrente de fretes de vendas vinculados à exportação, com a seguinte justificativa:

No que tange especificamente aos créditos apurados em relação ao frete de vendas de produtos destinados ao exterior – diretamente vinculados à exportação –, informado na Linha 07 – Ficha 06A - “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda”, o cálculo dos créditos realizado pela interessada será desconsiderado, porquanto não foi utilizado o método de rateio proporcional utilizado nos demais custos, despesas e encargos passíveis de geração de crédito, em afronta ao disposto no § 9º, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, (...)

(...)

Sobre as despesas com fretes de venda e de armazenagem, a interessada se utilizou do método de apropriação direta para a determinação dos créditos, ou seja, os créditos foram calculados mediante a utilização dos custos, despesas e encargos incorridos diretamente, sem se utilizar do rateio proporcional utilizado nos demais custos e despesas que geraram direito ao crédito.

Contudo, cumpre reportar que no bojo das despesas cotejadas, apropriadas integralmente aos créditos vinculados à receita de exportação, foram encontradas despesas de fretes provenientes de transporte de produtos comercializados no mercado interno, além de remessa de produtos entre unidades da empresa, fatos que demonstram o erro na determinação do método de apropriação dos créditos realizado pela interessada.

Neste caso, e nos demais custos, despesas e encargos comuns, será utilizado o rateio proporcional apurado em cada período de apuração.

RATEIO DOS CRÉDITOS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO

O auditor-fiscal fez os cálculos do rateio dos créditos vinculados à exportação com base nos seguintes argumentos:

Sendo assim, a receita bruta total abrange receitas que cumulativamente: a) estejam sujeitas aos regimes cumulativos e não-cumulativos (campo de incidência da contribuição); 2) quando sujeitas ao regime não-cumulativo da contribuição, estejam vinculadas a créditos, ou seja, para auferir tais receitas a pessoa jurídica foi obrigada a incorrer em custos, despesas e encargos que geram direito a

créditos; e 3) estejam vinculadas a custos, despesas e encargos que, além de contribuírem para a geração de receitas submetidas aos regimes cumulativos da contribuição, também estejam vinculados a receitas submetidas ao regime não-cumulativo da contribuição.

Seguindo este raciocínio, depreende-se que as receitas submetidas ao regime de tributação concentrada da contribuição e as demais receitas tributadas à alíquota de 1,65 % (receitas que não se referem à venda de bens e à prestação de serviços, mas que se sujeitam ao regime da não-cumulatividade) devem ser adicionadas ao cálculo do somatório da receita bruta total.

(...)

Ainda nesta linha, é possível concluir que as receitas decorrentes de vendas realizadas com isenção, alíquota zero e as não alcançadas pela incidência da contribuição, por força do dispositivo legal estabelecido no art. 17, da Lei nº 11.033/04, abaixo descrito, por permitirem ao vendedor a manutenção dos créditos vinculados a estas receitas, os valores relativos a essas receitas devem compor o somatório da receita bruta total para fins de rateio, bem como o somatório da receita bruta sujeita a não-cumulatividade:

(...)

Segundo o entendimento apontado neste relatório, devem compor o somatório da receita bruta total apenas os valores referentes às receitas de VENDAS de produtos tributados à alíquota zero (adubos e fertilizantes), presentes nas memórias de cálculo e informadas no DACON.

A receita financeira auferida pela empresa (juros recebidos e variação monetária e cambial ativa), a despeito de se sujeitar ao regime da não-cumulatividade, s.m.j., não deve afetar a composição da receita bruta total para fins de rateio.

Vale destacar que esse foi exatamente o entendimento empregado pela interessada na apuração do cálculo da receita bruta total para fins de rateio, uma vez que as receitas financeiras auferidas no período não afetaram ou modificaram a definição da base de cálculo do crédito da contribuição.

(...)

A partir da produção dos efeitos da Lei nº 11.727/08 (01/10/2008) a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, passou a sofrer a incidência concentrada da contribuição, se sujeitando ao regime da não-cumulatividade, porém com alíquotas diferenciadas previstas no art. 5º, da Lei nº 9.718/98.

Neste sentido, a receita advinda com a venda destes produtos deve ser – como de fato foi – adicionada ao somatório da Receita Bruta Sujeita a Não- Cumulatividade.

(...)

Para alcançar estes percentuais a interessada desconsiderou, em cada mês, o montante das receitas classificadas em “Demais Receitas Tributadas à Alíquota

de 1,65%”, assim como os valores das “Receitas Auferidas no Mercado Interno com Suspensão das Contribuições”, no cálculo da proporcionalidade existente entre as receitas não-cumulativas auferidas no mercado externo, no mercado interno tributadas – onde se incluem as demais receitas tributadas à alíquota de 1,65% - e no mercado interno não-tributadas (isentas, suspensas, alíquota zero e não incidentes).

GLOSAS EFETUADAS

No item 8 e seus subitens, o auditor-fiscal passa a descrever as glosas efetuadas na apuração dos créditos a descontar na apuração do PIS/Pasep não cumulativo, tecendo suas considerações em relação a cada linha da Ficha 06A do Dacon – Apuração de Crédito.

8.1. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

O auditor-fiscal adota o conceito de insumo estabelecido no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o § 4º do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, concluindo que,

além dos combustíveis e lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02, consideram-se “insumos”, para fins de composição da base de cálculo para a apuração dos Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, os bens adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos pela interessada na fabricação do açúcar e do álcool anidro/hidratado.

No que tange ao serviço utilizado como insumo, conforme determinação legal expressa, é necessário que ele seja aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto final, ou seja, deve o serviço ser aplicado ou consumido na produção do açúcar e/ou do álcool anidro/hidratado.

Com efeito, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente deve-se utilizar no cálculo aqueles bens ou serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, (que) não estejam inclusos no ativo imobilizado da empresa, e sejam efetivamente aplicados ou consumidos na produção do açúcar e do álcool.

Ademais, é importante observar que é necessário, e mais que isso, imprescindível, que o bem sofra alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação para que o mesmo seja considerado “insumo”.

No tocante à interessada, que se configura como produtora de açúcar e álcool anidro/hidratado, segundo o Laudo Técnico apresentado a empresa produz parte de sua matéria-prima (cana-de-açúcar) e outra parte adquire de terceiros, sendo que os produtos finais, açúcar e álcool são exportados, em sua grande maioria.

No procedimento fiscal, constatou-se, preliminarmente, que a interessada utilizou-se de despesas, gastos e custos utilizados e/ou empregados na produção

e obtenção de sua matéria-prima principal, a cana-de-açúcar, e não do produto final.

(...)

As lavouras de cana-de-açúcar são consideradas culturas permanentes (perenes), porquanto se mantêm vinculadas ao solo por mais de um ano e proporcionam diversas colheitas ou produções durante seu ciclo de existência. Sendo assim, conforme determina a legislação fiscal e contábil nacional, as despesas e os custos incorridos necessários à formação da lavoura devem compor o valor do ativo imobilizado da pessoa jurídica produtora.

(...)

A deterioração dos elementos que compõem o ativo imobilizado pode ser reconhecida contabilmente como depreciação, amortização ou exaustão. Nesse sentido, quando a perda de valor decorrer da exploração de recursos florestais, o valor do custo de formação e manutenção da floresta/cultura – inclusive os bens aplicados na exploração – será objeto de encargos de exaustão, na medida de sua utilização, nos termos da legislação vigente:

(...)

Nesta linha, o Parecer Normativo CST nº 18/79 já estabelecia a sujeição aos encargos de exaustão para as plantações que não se extinguem com o primeiro corte, como é o caso da cultura e produção da cana-de-açúcar.

(...)

Por conseguinte, no caso em tela, considerando que a interessada é uma agroindústria que produz e adquire de terceiros os produtos utilizados em seu processo produtivo, os bens e serviços adquiridos para serem empregados na formação e manutenção das plantações de cana-de-açúcar que serão, posteriormente, utilizados como matéria-prima na fabricação de seus produtos finais – açúcar e álcool anidro/hidratado -, não podem ser considerados como insumos, e, conseqüentemente, não podem servir de base de cálculo para a apuração dos Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da nãoacumulatividade.

O auditor-fiscal destaca que, por força de decisão judicial denegatória, nos autos do Mandado de Segurança nº 2009.70.03.003558-7/PR, a contribuinte não tem o direito de calcular créditos do PIS/Pasep sobre os custos incorridos na produção própria de cana-de-açúcar.

A seguir o auditor-fiscal passa à análise sobre os ajustes e glosas realizados nas bases de cálculo dos créditos decorrentes das aquisições de bens e serviços utilizados como insumos.

8.2. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS E FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS

8.2.1. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

8.2.1.1. BENS QUE NÃO ENTRAM EM CONTATO DIRETO COM O PRODUTO FINAL E NÃO FAZEM

PARTE DE MÁQUINA QUE ENTRA EM CONTATO DIRETO COM O PRODUTO

Não foram aceitos como passíveis de geração de crédito para desconto na apuração da contribuição os valores referentes a bens que concomitantemente não entraram em contato direto com o produto e que não faziam parte de máquina ou equipamento que entrasse em contato com o produto, por não se enquadrarem na definição legal de insumos.

Além disso, alguns desses bens adquiridos foram utilizados na fase agrícola do processo produtivo da empresa e deveriam, portanto, compor seu ativo imobilizado.

8.2.1.2. BENS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO E NO ABASTECIMENTO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

Trata-se neste item de partes, peças componentes, óleos, fluidos e combustíveis utilizados na manutenção e abastecimento da frota de veículos automotores (carros e caminhões) empregados exclusivamente na fase agrícola do processo produtivo da interessada, utilizados no transporte da cana-de-açúcar. Assim, não podem gerar crédito porque não se enquadram no conceito de insumo e deveriam integrar o ativo imobilizado da empresa.

8.2.1.3. BENS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS

Trata-se neste item de partes, peças e componentes empregados na manutenção de ônibus utilizados no transporte de funcionários que trabalham no manejo da cana-de-açúcar, e que não devem ser considerados insumo, tendo em vista não configurarem matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem que sofram alteração em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

8.2.1.4. BENS CUJO EMPREGO E UTILIZAÇÃO NÃO FORAM IDENTIFICADOS

Trata-se neste item de bens empregados na fase agrícola do processo produtivo cujo emprego e utilização não foram identificados pela empresa. Esses bens deveriam compor o ativo imobilizado da contribuinte e não se enquadram no conceito de insumo previsto na legislação.

8.2.1.5. BENS UTILIZADOS NO ABASTECIMENTO DE AERONAVES PULVERIZADORAS

Trata-se aqui de gasolina de aviação utilizada no abastecimento de aeronaves pulverizadoras empregadas nas lavouras de cana-de-açúcar. Esse bem deveria compor o custo do ativo imobilizado da empresa e não poderia ser considerado insumo, segundo a legislação.

8.2.1.6. BENS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E IMPLEMENTOS

UTILIZADOS NA FASE AGRÍCOLA

Trata-se de bens utilizados na manutenção de máquinas, equipamentos e implementos agrícolas utilizados na fase agrícola do processo produtivo da interessada e, por isso, deveriam compor o custo do ativo imobilizado da empresa e não poderiam ser considerados insumos, segundo a legislação.

8.2.1.7. BENS UTILIZADOS NO PREPARO DE SOLO E NO PLANTIO DA CANA-DE-AÇÚCAR

Trata-se da aquisição de maturador e adubos de cobertura utilizados no preparo do solo e no plantio da cana-de-açúcar. Esses bens não se enquadram no conceito legal de insumo e deveriam compor o custo do ativo imobilizado da empresa.

Além disso, os adubos sofrem incidência da contribuição à alíquota zero, não podendo, por essa razão, serem computados na base de cálculo dos créditos.

8.2.1.8. BENS NÃO CONSIDERADOS ESSENCIAIS À PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL

Trata-se de materiais de laboratório que não são considerados essenciais à fabricação dos produtos finais destinados à venda, não se enquadrando, pois, no conceito de insumo previsto na legislação.

8.2.2. FRETES NA COMPRA

O frete na aquisição de insumos, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no país e suportado pelo adquirente, pode gerar créditos no regime da não cumulatividade, pois, de acordo com o art. 289, § 1º, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), ele se integra ao custo de aquisição dos produtos. Mas os fretes que estão vinculados a bens que não se enquadram no conceito legal de insumo não podem gerar crédito para desconto na apuração da contribuição.

8.2.2.1. FRETE PAGO NA AQUISIÇÃO DE BENS QUE NÃO ENTRAM EM CONTATO DIRETO COM O

PRODUTO FINAL E NÃO FAZEM PARTE DE MÁQUINA QUE ENTRA EM CONTATO DIRETO COM O PRODUTO

Não foram aceitos os valores relativos a fretes pagos na aquisição de bens que concomitantemente não entraram em contato direto com o produto e que não fazem parte de máquinas ou equipamentos que entram em contato com o produto, por não se enquadrarem no conceito legal de insumo.

Além disso, alguns fretes estão vinculados a bens empregados na fase

agrícola do processo produtivo da empresa, devendo, então, compor seu ativo imobilizado, não havendo razão para entrar no cálculo dos créditos.

8.2.2.2. FRETE PAGO NA AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS NO ABASTECIMENTO DE AERONAVES

PULVERIZADORAS

Trata-se de frete pago na aquisição de gasolina de aviação utilizada no abastecimento de aeronaves pulverizadoras empregadas nas lavouras de cana-de-açúcar.

As mesmas considerações feitas ao principal, gasolina de aviação, segue o acessório, o frete pago na ocasião de sua aquisição.

8.2.2.3. FRETE PAGO NA AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS NO ABASTECIMENTO DE VEÍCULOS

AUTOMOTORES

Trata-se de frete pago na aquisição de óleo diesel utilizado exclusivamente na frota de veículos de carga e transporte de cana-de-açúcar, empregados na fase agrícola do processo produtivo da empresa. Por essa razão, os valores pagos a esse título devem compor o ativo imobilizado e não se enquadram no conceito legal de insumo.

8.2.2.4. FRETE PAGO NA AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS NO PREPARO DE SOLO E NO PLANTIO DE

CANA-DE-AÇÚCAR

Trata-se de fretes pagos na aquisição de bens utilizados no preparo de solo e plantio da cana-de-açúcar, que não geram crédito por falta de previsão legal e porque os bens não se enquadram no conceito de insumo e devem compor o custo do ativo imobilizado da empresa. Além disso, muitos bens se sujeitam à alíquota zero, tais como adubos e corretivos minerais de solo.

8.2.2.5. FRETE PAGO NO TRANSPORTE DE MUDAS E DE CANA-DE-AÇÚCAR ENTRE AS UNIDADES DA EMPRESA

Trata-se de fretes pagos no transporte de mudas e de cana-de-açúcar entre as unidades da empresa, os quais não podem constar na base de cálculo dos créditos a descontar na apuração da contribuição porque deveriam compor o custo do ativo imobilizado, já que se referem à fase agrícola do processo produtivo da empresa, e também não podem gerar crédito por falta de previsão legal.

8.2.2.6. FRETE PAGO NA AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS NA PROTEÇÃO INDIVIDUAL DE

EMPREGADOS – EPI

Trata-se de fretes pagos na aquisição de equipamentos de proteção individual – EPI, bens estes que não se enquadram no conceito legal de insumo.

8.2.2.7. FRETE PAGO NA AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS DE TRANSPORTE

Trata-se de frete pago na aquisição de embalagens retornáveis, ou não, utilizadas no transporte a granel de açúcar, bem como no de adubos e fertilizantes.

Esses bens são as chamadas big bags, que divergem das embalagens de apresentação, que são incorporadas ao produto durante sua fabricação. A embalagem de apresentação e venda ao consumidor final configura insumo, enquanto as big bags não, pois são embalagens meramente de transporte, não fazendo parte do processo de fabricação. Por isso o frete pago na aquisição de big bags não pode gerar crédito.

8.2.2.8. FRETE PAGO NA AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS

AUTOMOTORES UTILIZADOS NA FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO

Trata-se de frete pago na aquisição de peças, partes e componentes utilizados na manutenção e conservação de caminhões de transporte da empresa. Esses bens não se enquadram no conceito legal de insumo, razão pela qual os fretes não podem gerar crédito.

8.3. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

8.3.1. SERVIÇOS QUE NÃO ENTRAM EM CONTATO DIRETO COM O PRODUTO FINAL E NÃO SÃO

APLICADOS EM MÁQUINAS QUE ENTRAM EM CONTATO DIRETO COM O PRODUTO

Não foram aceitos como passíveis de gerar crédito para desconto na apuração da contribuição os valores representativos de serviço que concomitantemente não foram aplicados diretamente sobre o produto e que não foram empregados em máquina ou equipamento que entre em contato com o produto, por não se enquadrarem no conceito legal de insumo.

Além disso, alguns desses serviços foram aplicados na fase agrícola do processo produtivo, devendo compor o ativo imobilizado da empresa.

8.3.2. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

Trata-se de serviços de manutenção da frota de veículos automotores empregados exclusivamente na fase agrícola do processo produtivo e utilizados no transporte de cana-de-açúcar. Esses serviços devem compor o ativo

imobilizado da empresa e não se enquadram no conceito legal de insumo, já que são aplicados em fase anterior à fabricação do produto final.

8.3.3. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS

Trata-se de serviços de manutenção de veículos, máquinas, equipamentos e implementos utilizados exclusivamente na fase agrícola do processo produtivo da contribuinte. Esses serviços não geram direito a crédito a ser descontado na apuração da contribuição porque deveriam compor o ativo imobilizado e não se enquadram no conceito legal de insumo, já que aplicados em etapas anteriores à fabricação do produto final.

8.3.4. SERVIÇOS UTILIZADOS NO PREPARO DO SOLO, PLANTIO E MANEJO DA LAVOURA DE CANA-

DE-AÇÚCAR

Trata-se de serviços aplicados no preparo do solo, no plantio e no manejo da lavoura de cana-de-açúcar, empregados exclusivamente na fase agrícola do processo produtivo na empresa. Esses serviços não geram direito a crédito a ser descontado na apuração da contribuição porque deveriam compor o ativo imobilizado e não se enquadram no conceito legal de insumo, já que aplicados em etapas anteriores à fabricação do produto final.

8.3.5. SERVIÇOS NÃO CONSIDERADOS ESSENCIAIS À PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL

Trata-se de serviço de sonda de coleta de amostra de cana-de-açúcar realizada nos laboratórios da empresa, não sendo considerados essenciais à fabricação dos produtos finais destinados à venda, não se enquadrando no conceito legal de insumo e, conseqüentemente, não gerando direito a créditos na apuração da contribuição.

8.4. DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA

Nos termos da legislação, é cabível o creditamento sobre as despesas de energia elétrica no montante pleiteado pela empresa, não existindo glosas a serem realizadas.

8.5 DESPESAS DE LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Não há reparos a se realizar na apuração de créditos feita pela contribuinte em relação à locação de máquinas e equipamentos.

8.6. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA

8.6.1. DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA

Como já relatado, a contribuinte utilizou a apropriação direta para calcular os valores passíveis de creditamento dos fretes vinculados às receitas de exportação, o que vai de encontro ao que determina o § 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. Diante disso, o auditor-fiscal utilizou os percentuais de rateio por ele apurados.

Os tipos de frete cujos valores foram informados pela contribuinte na Linha 07 da Ficha 06A do Dacon são: frete na operação de venda, remessa para depósito, remessa para matriz – transbordo ferroviário açúcar, remessa para matriz – transbordo ferroviário álcool e remessa para o porto – formação de lote exp.

Em relação ao frete na operação de venda, não há nada que desabone o crédito pleiteado.

O tipo de frete denominado “remessa para depósito” se trata de retorno ao depósito de ureia adquirida e transportada por ferrovias, ou seja, não se refere a frete de venda e não há autorização legal para gerar crédito na apuração da contribuição.

Quanto ao tipo “remessa para matriz – transbordo ferroviário”, trata-se de frete de produtos remetidos para a unidade matriz da empresa com fim específico de exportação.

No que tange aos tipos “remessa para formação de lote – export.” e “remessa para o porto – formação de lote exp.”, os fretes se referem a remessas de produtos entre unidades da interessada e estabelecimentos depositários registrados. Essas operações configuram simples remessas entre estabelecimentos, não integrando a operação de venda, que é realizada posteriormente.

Essas despesas operacionais não geram direito a créditos para dedução na apuração da contribuição. Somente os valores dos fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela vendedora, é que geram direito a créditos.

Esse é o entendimento estabelecido na Solução de Divergência - Cosit nº 11, de 2007, na Solução de Divergência - Cosit nº 12, de 2008, e na Solução de Divergência - Cosit nº 26, de 2008.

Há também fretes que não tiveram seu tipo indicado pela contribuinte, razão pela qual não pode ser admitido o respectivo crédito, já que inviável a análise deles.

Impende destacar que no bojo das despesas que não tiveram sua classificação realizada pela interessada encontram-se valores pagos à empresa CPA Armazéns Gerais e Plant Bem Logística Ltda.

As notas fiscais relativas a essas despesas foram solicitadas à fiscalizada. Constatou-se que elas possuíam a seguinte descrição dos serviços prestados: “Serviços de Armazenagem e Transbordo de Álcool”, sem discriminar, no entanto, qual parcela dos valores se referiam a cada um dos tipos de serviços contratados pela interessada. As despesas com o transbordo de mercadorias não possuem autorização legal que viabilizem o creditamento das contribuições.

Em razão da falta de discriminação dessas despesas por parte da empresa, o auditor-fiscal concluiu que os valores analisados não deveriam gerar crédito a ser descontado na apuração da contribuição.

8.7. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO)

O art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002, permite ao contribuinte calcular créditos sobre os bens do ativo imobilizado que tenham sido utilizados na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, não sendo permitido apurar créditos sobre bens integrantes do ativo imobilizado que não forem empregados na fabricação de produtos destinados à venda.

Por sua vez, o art. 3º, inciso VII, da Lei nº 10.637, de 2002, possibilita ao contribuinte aproveitar créditos sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, bastando que sejam utilizados nas atividades da empresa.

Desde 01/08/2004, quando começou a produzir efeitos o art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova disciplina à apuração de créditos das contribuições com base nos encargos de depreciação e amortização, tal direito subsistiu apenas em relação aos bens do ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio de 2004.

8.7.1. AQUISIÇÃO DE BENS SOB O REGIME ESPECIAL DE INCENTIVO PARA O DESENVOLVIMENTO

DA INFRA-ESTRUTURA (REIDI)

Em amostragem de notas fiscais requisitadas, constatou-se que foram adquiridos, pelo estabelecimento CNPJ nº 75.717.355/0002-86, bens para o ativo imobilizado sob o Reidi, tendo a contribuinte se apropriado de créditos sobre o valor de aquisição ou encargos de depreciação desses bens, o que não é cabível, conforme art. 16 da Instrução Normativa RFB nº 758, de 2007.

A interessada comunicava seus fornecedores que era beneficiária do Reidi, adquiria os bens sob tal regime, incorporava-os ao ativo imobilizado e se apropriava dos créditos na apuração da contribuição, revelando o evidente intuito de lesar a Fazenda Nacional.

8.7.2. AQUISIÇÃO DE BENS SOB O REGIME ESPECIAL DE AQUISIÇÃO DE BENS DE CAPITAL PARA

EMPRESAS EXPORTADORAS (RECAP)

Os bens de capital adquiridos com o benefício do Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras – Recap não geram direito ao desconto de créditos da contribuição, nos termos do art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 605, de 2006.

As glosas relativas à aquisição de bens para o ativo imobilizado com o benefício do Recap foram procedidas com base nos dados fornecidos pela contribuinte.

A interessada comunicava seus fornecedores que era beneficiária do Recap, adquiria os bens sob tal regime, incorporava-os ao ativo imobilizado e se apropriava dos créditos na apuração da contribuição, revelando o evidente intuito de lesar a Fazenda Nacional.

8.7.3. CRÉDITO APROVEITADO ANTERIORMENTE SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO EM 12 MESES

A interessada optou inicialmente pelo desconto em doze meses sobre o custo de aquisição de alguns bens, esgotando o crédito sobre estes. Após findar-se o prazo de desconto em doze meses, a interessada passou a solicitar o crédito sobre os encargos de depreciação sobre esses mesmos bens, acarretando o aproveitamento do crédito das contribuições em duplicidade: primeiro sobre o custo de aquisição em doze meses e depois sobre os encargos de depreciação.

Tendo em vista que a interessada solicitou o crédito em duplicidade sobre o mesmo bem em diferentes modalidades, foram glosados esses créditos solicitados sobre os encargos de depreciação.

Aqui também o auditor-fiscal verificou o intuito doloso da interessada em se aproveitar indevidamente de créditos das contribuições, lesando os cofres da Fazenda Pública, uma vez que não se trata de mero equívoco, em razão da grande quantidade de itens sobre os quais solicitou os créditos em diferentes modalidades.

8.7.4. CRÉDITO APROVEITADO ANTERIORMENTE SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO EM VINTE E

QUATRO MESES

A interessada optou inicialmente pelo desconto em vinte e quatro meses sobre o custo de aquisição de alguns bens, esgotando o crédito sobre estes. Após findar-se o prazo de desconto em vinte e quatro meses, a interessada passou a

solicitar o crédito sobre os encargos de depreciação sobre esses mesmos bens, acarretando o aproveitamento do crédito das contribuições em duplicidade: primeiro sobre o custo de aquisição em vinte e quatro meses e depois sobre os encargos de depreciação.

Tendo em vista que a interessada solicitou o crédito em duplicidade sobre o mesmo bem em diferentes modalidades, foram glosados esses créditos solicitados sobre os encargos de depreciação.

Aqui também o auditor-fiscal verificou o intuito doloso da interessada em se aproveitar indevidamente de créditos das contribuições, lesando os cofres da Fazenda Pública, uma vez que não se trata de mero equívoco, em razão da grande quantidade de itens sobre os quais solicitou os créditos em diferentes modalidades.

8.7.5. CRÉDITO APROVEITADO ANTERIORMENTE SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO EM QUARENTA E OITO MESES

A interessada optou inicialmente pelo desconto em quarenta e oito meses sobre o custo de aquisição de alguns bens, esgotando o crédito sobre estes. Após findar-se o prazo de desconto em quarenta e oito meses, a interessada passou a solicitar o crédito sobre os encargos de depreciação sobre esses mesmos bens, acarretando o aproveitamento do crédito das contribuições em duplicidade: primeiro sobre o custo de aquisição em quarenta e oito meses e depois sobre os encargos de depreciação.

Tendo em vista que a interessada solicitou o crédito em duplicidade sobre o mesmo bem em diferentes modalidades, o auditor-fiscal glosou esses créditos solicitados sobre os encargos de depreciação.

Aqui também o auditor-fiscal verificou o intuito doloso da interessada em se aproveitar indevidamente de créditos das contribuições, lesando os cofres da Fazenda Pública, uma vez que não se trata de mero equívoco, em razão da grande quantidade de itens sobre os quais solicitou os créditos em diferentes modalidades.

8.7.6. CRÉDITO APROVEITADO ANTERIORMENTE SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO E SOBRE BENS

ADQUIRIDOS SOB O RECAP

A interessada optou inicialmente pelo desconto em doze meses sobre o custo de aquisição de alguns bens, esgotando o crédito sobre estes. Após findar-se o prazo de desconto em doze meses, a interessada passou a solicitar o crédito sobre os encargos de depreciação sobre esses mesmos bens, acarretando o aproveitamento do crédito das contribuições em duplicidade: primeiro sobre o custo de aquisição em doze meses e depois sobre os encargos de depreciação.

Além disso, esses bens foram adquiridos sob o Recap, o que aniquila qualquer direito à apropriação de créditos na apuração da contribuição

8.7.7. BENS UTILIZADOS EM SALÃO DE FESTAS

Neste item, trata-se de encargos de depreciação dos seguintes bens:

quiosque com piso em concreto e cobertura em eternit; vestiários e salão de festas em alvenaria e cobertura em eternit.

Esses bens não dão direito a créditos dos encargos de depreciação, pois

não são edificações ou benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, não se enquadrando na hipótese do art. 3º, inciso VII, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.8. RESIDÊNCIAS UTILIZADAS COMO MORADIA PELOS EMPREGADOS RURAIS

Trata-se de encargos de depreciação de bens formados por residências e

infraestrutura de rede de água, de esgoto e de galerias pluviais construídos para utilização dos funcionários que trabalham na área agrícola da empresa.

Esses bens não dão direito a créditos dos encargos de depreciação, pois

não são edificações ou benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, não se enquadrando na hipótese do art. 3º, inciso VII, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.9. BENS DE INFORMÁTICA UTILIZADOS EM SETORES ADMINISTRATIVOS OU NÃO LIGADOS À

FABRICAÇÃO DO AÇÚCAR OU DO ÁLCOOL

Trata-se de encargos de depreciação de bens formados por aparelho de fax,

catracas informatizadas, central telefônica, coletores de dados, computadores de bordo, copiadoras, impressoras, microcomputadores, monitores de vídeo, nobreaks, notebooks, processadores, rede de computadores, relógios de ponto, terminais portáteis, dentre outros.

Esses bens são utilizados em setores relacionados a atividades meramente

administrativas ou não estão ligados diretamente à fabricação de álcool ou açúcar, não se enquadrando aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.10. BENS UTILIZADOS EM SETORES ADMINISTRATIVOS

A interessada relaciona neste item encargos de depreciação de

instrumentos e ferramentas, tais como audiômetros, bafômetros, balanças, cabine audiométrica, dosímetros, detectores de gás, encadernadora, fragmentadora de papel, máquina de lavar, roçadeiras, máquinas de cortar grama,

medidor de stress, transformador, dentre outros, empregados ou utilizados em áreas administrativas da empresa.

Esses bens se encontram vinculados a setores/centros de custos

burocráticos que não apresentam relação com o processo de fabricação, não se enquadrando no disposto no art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.11. VEÍCULOS UTILIZADOS POR SETORES ADMINISTRATIVOS

A interessada relaciona neste item encargos de depreciação de bens

formados por vários veículos, tais como Caminhão Mercedes Benz 313, Caminhão Mercedes Benz Atego, Fiat Doblo, Empilhadeiras, VW Gol, Kombi Ambulância, Ford Ranger XLT, VW Santana, dentre outros.

Esses veículos se encontram vinculados a setores/centros de custos

burocráticos que não apresentam relação com o processo de fabricação exigido para o creditamento pleiteado.

Segundo o Laudo do Processo Produtivo, datado de 15/03/2010 e assinado

pela EAN Auditores e Consultores Associados Ltda, veículos não são utilizados na fabricação de álcool ou açúcar, não se enquadrando, portanto, aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.12. VEÍCULOS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO

A contribuinte relaciona neste item encargos de depreciação de veículos,

sendo a maioria de pequeno porte, que são utilizados em serviço de apoio à indústria, sem esclarecer detalhadamente a que se refere tal apoio, nem em qual fase do processo produtivo são utilizados.

Pela descrição dos centros de custos (“Almoxarifado”, “Gerência Industrial” e “Suporte Técnico à Indústria”), verifica-se que se encontram ligados a atividades meramente administrativas.

Na Descrição CC “Ônibus” se encontra o veículo descrito como “ônibus

passageiro diesel ano 2001/2001”, utilizado para transporte de funcionários, ou seja, sem nenhuma relação com o processo produtivo. Além disso, esse veículo foi fabricado em 2001, sendo que seu prazo de depreciação é de cinco anos, evidenciando que se trata de bem adquirido já usado.

No Subgrupo Industriais – Leves e na Descrição CC “Veículos Leves Agrícola” a interessada também informa que os bens são utilizados em serviço de apoio à indústria, não esclarecendo mais uma vez a que se refere tal apoio, nem em qual fase do processo produtivo da fabricação de açúcar e álcool tais veículos são utilizados.

Destaque-se, novamente que, segundo o Laudo do Processo Produtivo,

datado de 15/03/2010 e assinado pela EAN Auditores e Consultores Associados Ltda, veículos não são utilizados na fabricação de álcool ou açúcar, não se enquadrando, portanto, aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.13. VEÍCULOS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO

A interessada apresentou neste item encargos de depreciação de veículos descritos como Semi Reboque SR/Randon SR CA, ano 2004, todos adquiridos da empresa Safra Leasing S/A Arrend. Mercantil. Ela informou que esses veículos são utilizados no transporte de cana-de-açúcar.

O auditor-fiscal solicitou, por amostragem, cópia das notas fiscais nº 4096 e 4107. Ao examinar esses documentos fiscais, constatou que são notas fiscais de entrada emitidas pelo estabelecimento inscrito no CNPJ sob nº 75.717.355/0001-03 da interessada, na data de 11/09/2006, com CFOP 1551 (compra de bem para o ativo imobilizado), ou seja, referiam-se à aquisição de bens usados.

O art. 1º, § 3º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 457, de 18 de outubro de 2004, veda a utilização de créditos para desconto na apuração da contribuição devida sobre os encargos de depreciação relacionados à aquisição de bens usados.

8.7.14. VEÍCULOS UTILIZADOS EM ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS EM TERMINAL LOGÍSTICO

A interessada apresentou neste item encargos de depreciação de vários veículos tais como Gol 1.6, Blazer Advantage, Kombi, e outros bens tais como tanque de combate a incêndio, tanque para transporte de vinhaça e reforma de caminhão bombeiro.

Esses veículos são utilizados em terminal de carga, descarga e transbordo de produtos de propriedade da interessada. As operações de carga, descarga e transbordo ocorrem em fase posterior ao processo de industrialização do álcool ou açúcar e, portanto, não dão direito a crédito dos encargos de depreciação, pois não se enquadram aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

Diga-se, mais uma vez, que, segundo o Laudo do Processo Produtivo, veículos não são utilizados na fabricação de álcool ou açúcar.

Cumprе mencionar ainda que pela descrição dos centros de custos (Administração Logística, Patrimônio/Estoque, Segurança no Trabalho), verifica-se que alguns bens se encontram ligados a atividades meramente administrativas.

8.7.15. BENS DE INFORMÁTICA UTILIZADOS EM TERMINAL LOGÍSTICO

A interessada apresentou neste item encargos de depreciação de bens

formados por câmeras digitais, catraca biométrica, copiadoras, impressoras, monitores de vídeo, nobreak, processadores, sistema de monitoramento por câmeras, terminal remoto, dentre outros.

Esses bens são utilizados em terminal de carga, descarga e transbordo de produtos de propriedade da interessada. As operações de carga, descarga e transbordo ocorrem em fase posterior ao processo de industrialização do álcool ou açúcar e, portanto, não dão direito a crédito dos encargos de depreciação, pois não se enquadram aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.16. BENS UTILIZADOS EM TERMINAL LOGÍSTICO

A interessada apresentou nesse agrupamento encargos de depreciação de bens formados por banho termostatizado, esmerilhadeira, furadeiras, mesa agitadora, morsa, prensa hidráulica, sistema climatizador adiabático, tanque horizontal, dentre outros.

Esses bens são utilizados em terminal de carga, descarga e transbordo de produtos de propriedade da interessada. As operações de carga, descarga e transbordo ocorrem em fase posterior ao processo de industrialização do álcool ou açúcar e, portanto, não dão direito a crédito dos encargos de depreciação, pois não se enquadram aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.17. BENS DE INFORMÁTICA UTILIZADOS EM LABORATÓRIOS

A interessada apresentou neste item créditos relativos a encargos de depreciação de bens formados por impressoras, leitores de código de barras, monitores de vídeo, nobreaks, processadores, scanner portátil, terminais remoto, dentre outros, empregados ou utilizados em seus laboratórios.

Esses bens não dão direito a crédito dos encargos de depreciação, pois não são bens do ativo imobilizado utilizados na produção industrial de álcool ou de açúcar, mas sim equipamentos de informática utilizados em seus laboratórios, ambiente apartado da parte industrial propriamente dita, não se enquadrando, portanto, aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.18. BENS UTILIZADOS EM LABORATÓRIOS

A interessada apresentou neste item créditos relativos a encargos de depreciação de bens formados por agitadores mecânicos, balanças de precisão, banhos termostatizado, bureta digital, controlador dulcometer, cromatógrafo, desintegradores de cana, estufas, prensa hidráulica, dentre outros, empregados ou utilizados em seus laboratórios.

Esses bens não dão direito a crédito dos encargos de depreciação, pois não são bens do ativo imobilizado utilizados na produção industrial de álcool ou de açúcar, mas sim equipamentos utilizados em seus laboratórios, ambiente

apartado da parte industrial propriamente dita, não se enquadrando, portanto, aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.19. BENS UTILIZADOS NA AVALIAÇÃO DA SAÚDE DE FUNCIONÁRIOS E NA AVALIAÇÃO DO

AMBIENTE DE TRABALHO

A interessada apresentou neste item créditos relativos a encargos de depreciação de bens formados por bafômetros, cilindro de oxigênio, detectores de gás, dosímetro, exaustores, luxímetro, phrímetro, dentre outros, empregados na realização de

avaliação da saúde dos funcionários da empresa e da qualidade do ambiente de trabalho, não se enquadrando, portanto, aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.20. FERRAMENTAS NÃO UTILIZADAS NA PRODUÇÃO DE ÁLCOOL OU AÇÚCAR

A interessada apresentou neste item encargos de depreciação de ferramentas diversas, tais como balanças, betoneiras, bombas, calibradores, compressores, esmerilhadeiras, furadeiras, máquinas de corte de ferro, martelos, processador comunicador, programador, roçadeiras, serras circulares, dentre outros, empregados ou vinculados a centros de custos não ligados diretamente à fabricação de álcool ou açúcar, não se enquadrando, portanto, aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.21. BENS DE INFORMÁTICA UTILIZADOS NA FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO

A interessada apresentou neste item encargos de depreciação de bens formados essencialmente por câmeras fotográficas digitais, circuito fechado de TV, coletores de dados, computadores de bordo, copiadores de solo, GPS, hubs, impressoras, microcomputadores, monitores de vídeo, nobreaks, notebooks, processadores, projetores, relógios de ponto, terminais portáteis, dentre outros, empregados ou utilizados na fase agrícola do processo produtivo da empresa.

Esses bens não dão direito a crédito dos encargos de depreciação, pois não são bens do ativo imobilizado utilizados diretamente na produção industrial de álcool ou de açúcar, mas sim bens empregados na fase agrícola do processo produtivo, não se enquadrando, portanto, aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.22. INSTALAÇÕES UTILIZADAS NA FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO

A interessada apresentou neste item créditos relativos a encargos de depreciação de bens formados por bancadas para guarda de ferramentas, canal de vinhaça, lavadora de peças automática, lavador de alta pressão, material para instalação de tanque de combustível, painéis de distribuição elétrica, poço

artesiano, rede de ar comprimido para borracharia, rede de combate a incêndio, redes de computador, reservatórios de água, tanques de combustível aéreos e subterrâneos, tubo de alumínio, dentre outros, empregados ou utilizados na fase agrícola do processo produtivo da empresa.

Esses bens não dão direito a crédito dos encargos de depreciação, pois não são bens do ativo imobilizado utilizados diretamente na produção industrial de álcool ou de açúcar, mas sim bens empregados na fase agrícola do processo produtivo, não se enquadrando, portanto, aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.23. FERRAMENTAS UTILIZADAS NA FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO

A interessada apresentou neste item encargos de depreciação de bens

formados por automação de posto de combustível, bafômetro, bancada móvel para ferramentas, bancadas para ferramentas, bombas centrífugas, caixa de ferramentas, calibradores de pneu, carregadores de bateria, chaves de impacto, compressores, escadas, esmerilhadeiras, equipamentos de cultivo químico, furadeiras, lavadoras a jato, lavadoras de peças, lixadeiras, macacos hidráulicos, máquinas de lavar, máquinas de solda, motosserras, parafusadeiras, prensas hidráulicas, pulverizadores, roçadeiras, serras, serras circulares, tornos, torquímetro,

dentre outros, que são empregados ou utilizados na fase agrícola do processo produtivo da empresa.

Esses bens não dão direito a crédito dos encargos de depreciação, pois não são bens do ativo imobilizado utilizados diretamente na produção industrial de álcool ou de açúcar, mas sim bens empregados na fase agrícola do processo produtivo, não se enquadrando, portanto, aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.24. MÁQUINAS E IMPLEMENTOS UTILIZADOS NA FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO

A interessada relaciona neste item máquinas e implementos agrícolas, tais como agribomba (conj. para aspersão de água e irrigação de lavoura), carreta transbordo de cana picada, copiador de solo, escavadeira hidráulica, hydro-roll (sistema de irrigação), motobomba, dentre outros, empregados ou utilizados na fase agrícola do processo produtivo da empresa.

Esses bens não dão direito a crédito dos encargos de depreciação, pois não são bens do ativo imobilizado utilizados diretamente na produção industrial de álcool ou de açúcar, mas sim bens empregados na fase agrícola do processo produtivo, não se enquadrando, portanto, no disposto no art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.25. VEÍCULOS UTILIZADOS NA FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO

A interessada apresentou neste item encargos de depreciação de vários veículos, tais como automóveis de pequeno porte (modelos: VW GOL/Kombi/Parati/Saveiro; Fiat Strada/Palio/Uno Mille; GM S10), caminhões, caminhões trator, caminhonetes, carrocerias canavieiras, carrocerias de madeira, carrocerias metálicas, carrocerias para ônibus, furgões com assentos para transporte de trabalhadores, furgões oficina volante, guindastes hidráulicos, motocicletas, ônibus para transporte de trabalhadores, reboques para transporte de cana picada, reservatório para transporte de água, semi-reboques, dentre outros, vinculados à fase agrícola do processo produtivo da empresa.

Esses bens não dão direito a crédito dos encargos de depreciação, pois não são bens do ativo imobilizado utilizados diretamente na produção industrial de álcool ou de açúcar, mas sim bens empregados na fase agrícola do processo produtivo, não se enquadrando, portanto, aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.26. EQUIPAMENTOS DE TELECOMUNICAÇÃO NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO

A interessada apresentou neste item encargos de depreciação de bens de telecomunicação, tais como central de rádio, rádios móveis/portáteis de comunicação, rádio digital e antena, receptores, repetidores, dentre outros, que não são utilizados diretamente nem na produção da cana-de-açúcar, muito menos na fabricação de álcool e açúcar, não se enquadrando, portanto, aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.7.27. AQUISIÇÃO DE BENS USADOS

Verificou-se que a contribuinte solicitou créditos sobre encargos de depreciação de vários bens cujas notas fiscais foram emitidas com CFOPs 5551 e 6551

utilizados para venda de bens que compõem o ativo imobilizado dos alienantes, ou seja, tratase de venda de bens usados.

Como já dito, o art. 1º, § 3º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº457, de 2004, veda o desconto de créditos na apuração da contribuição decorrentes de encargos de depreciação de bens usados.

8.8. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO OU DE CONSTRUÇÃO)

O art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, instituiu opção à apuração de créditos sobre a depreciação contábil a ser calculada sobre o custo de aquisição, no prazo de doze meses, alcançando máquinas e equipamentos novos destinados à produção de bens e serviços, adquiridos a partir de 1º de maio de 2008:

A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, alterou o art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, permitindo que a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o custo de aquisição em doze meses fosse realizada em onze meses para bens adquiridos a partir de 03/08/2011 até chegar à apuração imediata de créditos para bens adquiridos a partir do mês de julho de 2012.

8.8.1. AQUISIÇÃO DE BENS SOB O REGIME ESPECIAL DE INCENTIVOS PARA O DESENVOLVIMENTO

DA INFRA-ESTRUTURA (REIDI)

O estabelecimento da interessada inscrito no CNPJ sob o nº 75.717.355/ 0002-86 adquiriu bens para o seu ativo imobilizado sob o Reidi.

Embora tenha adquirido esses bens sob o Reidi, a contribuinte se apropriou de créditos para apuração da contribuição indevidamente, já que, segundo o art. 16 da Instrução Normativa RFB nº 758, de 2007, a aquisição de bens ou serviços com a suspensão prevista naquele regime não gera direito ao desconto de créditos na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

A interessada comunicava seus fornecedores que era beneficiária do Reidi, adquiria os bens sob tal regime, incorporava-os ao ativo imobilizado e se apropriava dos créditos na apuração da contribuição, revelando o evidente intuito de lesar a Fazenda Nacional.

8.8.2. AQUISIÇÃO DE BENS SOB O REGIME ESPECIAL DE AQUISIÇÃO DE BENS DE CAPITAL PARA

EMPRESAS EXPORTADORAS (RECAP)

Os bens de capital adquiridos com o benefício do Recap não geram direito a créditos para desconto na apuração da contribuição devida, nos termos do art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 605, de 2006. Por essa razão, foram glosados os créditos relativos à aquisição de bens para o ativo imobilizado com o benefício do Recap.

A interessada comunicava seus fornecedores que era beneficiária do Recap, adquiria os bens sob tal regime, incorporava-os ao ativo imobilizado e se apropriava dos créditos na apuração da contribuição, revelando o evidente intuito de lesar a Fazenda Nacional.

8.8.3. OPÇÃO PELO DESCONTO EM 12 MESES, E APÓS FINDAR-SE ESSE PRAZO SOLICITARAM-SE

PARCELAS ADICIONAIS AOS 12 MESES

Foram constatadas inconsistências entre o arquivo digital apresentado pela

contribuinte em 11/12/2017 e o apresentado em 08/10/2015, no curso do procedimento fiscal anterior (MPF nº 09.1.05.00-2012-00150-6), no que se refere à data de início e data final em que ela solicitou o crédito das contribuições sobre o custo de aquisição.

A título exemplificativo, veja-se o seguinte bem adquirido pela contribuinte:

Item	Descrição	Data de aquisição		Base de cálculo do crédito		
		Arquivo de 08/10/2015	Arquivo de 11/12/2017	Período inicial	Período Final	Período inicial
				Período final		
56236	Colhedora de Cana-de-açúcar	18/03/2011	57.060,73			
		01/03/2011	01/02/2012	01/07/2011	01/06/2012	

Segundo informação prestada inicialmente (no primeiro arquivo), o sujeito passivo poderia solicitar o crédito, em doze meses, no período de mar/2011 a fev/2012. No arquivo posterior, o sujeito passivo informou que poderia solicitar o crédito no período de jul/2011 a jun/2012. O crédito, de fato, foi solicitado a partir de mar/2011 e este se finalizaria, obrigatoriamente, em fev/2012. Note-se que, acaso fosse acatada a segunda informação prestada, seriam concedidos 4 (quatro) meses de crédito de forma indevida (mar/abr/mai/jun de 2012), que importaria no montante de R\$ 228.242,92 de base de cálculo de crédito das contribuições.

Para o auditor-fiscal, não se trata de equívoco na prestação de informações, uma vez que houve trezentos e noventa e um itens do ativo imobilizado, cujas informações apresentaram divergências.

O auditor-fiscal concluiu que, ao prestar essa imensa quantidade de informações divergentes, houve o intuito doloso do sujeito passivo de ludibriar a fiscalização e se beneficiar de forma fraudulenta de créditos na apuração da contribuição, lesando dessa forma os cofres da Fazenda Pública.

Assim, tendo em vista que a interessada solicitou o crédito em parcelas superiores aos doze meses, o auditor-fiscal glosou esses créditos solicitados sobre o custo de aquisição dos bens.

8.8.4. OPÇÃO PELO DESCONTO EM 48 MESES, E APÓS FINDAR-SE ESSE PRAZO SOLICITARAM-SE

PARCELAS ADICIONAIS AOS 48 MESES

Como no item anterior, pelo cotejo de arquivo digital apresentado neste procedimento fiscal com arquivo digital apresentado no procedimento fiscal anterior (MPF nº 09.1.05.00-2012-00150-6), constatou-se que a interessada, após

findar-se o prazo de quarenta e oito meses, solicitou indevidamente parcelas adicionais do crédito da contribuição.

Por essa razão, o auditor-fiscal glosou esses créditos solicitados sobre o custo de aquisição dos bens destinados ao ativo imobilizado.

Novamente o auditor-fiscal termina por concluir que o que prevalece na apropriação de créditos sobre os bens do ativo imobilizado, sobre os encargos de depreciação ou sobre o custo de aquisição, é a má-fé, a intenção dolosa de lesar a Fazenda Nacional.

8.8.5. CRÉDITO APROVEITADO ANTERIORMENTE SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO EM 12 MESES

Mais uma vez, pelo cotejo de arquivo digital apresentado neste procedimento fiscal com arquivo digital apresentado no procedimento fiscal anterior (MPF nº 09.1.05.00-2012-00150-6), constatou-se que a interessada optou inicialmente pelo desconto em doze meses sobre o custo de aquisição do bem identificado na coluna “Seq Item” como “36005” e descrito como “reductor velocidade, ng. modelo F1B-590”, iniciando-se o desconto no mês de março/2009 e findando-se em fevereiro/2010. Contudo, após findar-se o prazo de desconto em doze meses, a interessada passou a solicitar o crédito sobre os encargos de depreciação sobre esse mesmo bem em quarenta e oito meses, acarretando o aproveitamento do crédito das contribuições em duplicidade.

Tendo em vista que a interessada está solicitando o crédito em duplicidade sobre o mesmo bem em diferentes modalidades, o auditor-fiscal procedeu à glosa dos créditos solicitados sobre o custo de aquisição dos bens em quarenta e oito meses

8.8.6. SOLICITAÇÃO DO CRÉDITO EM DUPLICIDADE SOBRE O MESMO BEM NO MESMO PERÍODO DE

APURAÇÃO

Pela análise do arquivo digital apresentado pela contribuinte, verificou-se que ela solicitou crédito relativo ao mesmo bem e no mesmo período de apuração mais de uma vez, razão pela qual foram glosados os créditos em duplicidade.

8.8.7. BENS UTILIZADOS EM SETORES ADMINISTRATIVOS

A interessada relaciona neste item bens descritos como amalgamador, balanças digitais, barreiras automáticas (cancelas), carrinhos, exaustores, gerador, máquina de passar, transformador, dentre outros, vinculados a setores/centros de custos administrativos da empresa que não apresentam relação com o fator de

produção exigido para o creditamento pleiteado, não se enquadrando, portanto, aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.8.8. BENS UTILIZADOS EM LABORATÓRIOS

A interessada relaciona neste item bens descritos como agitadores mecânicos, balanças, balanças de precisão, betoneiras, centrífugas, condutivímetros, desintegradores de cana, espectrofotômetro, homogeneizadores de cana, dentre outros, empregados ou utilizados nos laboratórios da empresa.

Estes bens não dão direito a crédito dos encargos de depreciação, pois não são bens do ativo imobilizado utilizados na produção industrial de álcool ou de açúcar, mas sim bens utilizados nos laboratórios, ambiente apartado da parte industrial propriamente dita, não se enquadrando, portanto, aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.8.9. MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E IMPLEMENTOS UTILIZADOS NA FASE AGRÍCOLA DO

PROCESSO PRODUTIVO

A interessada relaciona neste item bens formados por máquinas e implementos agrícolas, tais como bi trem, carrocerias, colhedoras de cana, conjuntos para irrigação (motobomba), escavadeiras hidráulicas, motoniveladoras, pás-carregadeira, pulverizadores, reboques de transbordo, rolo compactador, subsoladores, super grades aradoras, tratores agrícolas, dentre outros, empregados ou utilizados na fase agrícola do processo produtivo da empresa.

Estes bens não dão direito a crédito dos encargos de depreciação, pois não são bens do ativo imobilizado utilizados diretamente na produção industrial de álcool ou de açúcar, mas sim bens empregados na fase agrícola do processo produtivo da empresa, ou seja, na produção da cana-de-açúcar, matéria-prima para fabricação de álcool e açúcar, estes sim, produtos finais destinados à venda, não se enquadrando, portanto, aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

8.8.10. AQUISIÇÃO DE BENS USADOS

O auditor-fiscal verificou que a interessada solicita créditos sobre o custo de aquisição de vários bens do Ativo Imobilizado adquiridos da Usaciga – Açúcar, Álcool e Energia Elétrica S/A, inscrita no CNPJ sob nº 75.031.633/0001-66.

Mediante análise das notas fiscais eletrônicas (NF-e) emitidas por essa empresa e que tiveram como destinatário a interessada, a fiscalização constatou que as NF-e foram emitidas com CFOP 5551 (venda de bem do ativo imobilizado).

O citado CFOP é utilizado para venda de bens que compõem o ativo imobilizado, ou seja, trata-se de venda de bens usados.

O art. 1º, § 3º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 457, de 2004, veda a utilização de créditos da contribuição sobre os encargos de depreciação em relação à aquisição de bens usados.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificada do despacho decisório em 12/04/2018 (fl. 494), a contribuinte apresentou, em 14/05/2018 (fl. 496), manifestação de inconformidade (fls. 498/571), na qual, depois de dizer da tempestividade desta, alega o abaixo relatado.

DA ALOCAÇÃO DIRETA COMO CRÉDITO DE EXPORTAÇÃO DOS FRETES E DE ARMAZENAGEM

A totalidade dos créditos tomados diretamente vinculados ao mercado externo – sem aplicação do rateio – não guardam relação com as operações de mercado interno, permitindo, assim, a apropriação direta do crédito vinculado em linha própria do Dacon.

Quando os dispêndios relacionados às receitas de exportação são comuns às receitas do mercado interno (tributadas ou não), os créditos (custos na aquisição de insumos) a serem apropriados devem ser rateados proporcionalmente em relação a ambas. Todavia, esse método é somente utilizado para encontrar a proporção dos créditos decorrentes de despesas comuns em relação às receitas. Assim, diante de um cenário em que os custos, despesas e encargos estão vinculados exclusivamente à receita de exportação, não há que se falar em rateio proporcional de receitas. A contribuinte cita jurisprudência do Carf.

Todas as operações que realiza no mercado interno contam com o frete sob responsabilidade do destinatário. Desse modo, todos os dispêndios próprios com transporte de sua produção, a partir de qualquer um de seus estabelecimentos, destinam-se exclusivamente à exportação, vinculando-se, portanto, a despesas exclusivamente de receitas de exportação, conforme provas ora carreadas aos autos (docs. 4 e 5), que elidem a premissa fiscal de que a contribuinte teria tomado crédito sobre operações de frete para venda no mercado interno.

DA INCLUSÃO DE VERBAS NÃO COMPUTÁVEIS COMO RECEITAS PARA FINS DE CÁLCULO DO RATEIO PROPORCIONAL

Consoante art. 3º, § 8º, inc. II, da Lei nº 10.637, de 2002, o método de rateio proporcional deve ser aplicado nas hipóteses em que existam custos, despesas e encargos que sejam vinculados de forma comum a receitas advindas

da sua operação, isto é, vinculadas diretamente aos dispêndios incorridos e rateados em observância à não cumulatividade das contribuições. Em outras palavras, o cálculo da receita bruta (denominador) para proporção dos créditos deve considerar apenas as receitas operacionais da venda de bens e serviços, ou seja, o faturamento da empresa vinculados a sua operação. Não é outro o entendimento do Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – Contribuições3 (“EFD-Contribuições”) ao tratar do Registro 0111 - Tabela de Receita Bruta Mensal para fins de Rateio de Créditos Comuns.

As receitas equivocadamente acrescentadas ao cálculo de rateio são

aquelas registradas na Ficha 07A do DICON que trata do “Cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Regime Não-Cumulativo – Demais Receitas Alíquota 1,65%”. Não obstante esses valores estarem registrados como “Demais Receitas”, eles não refletem efetivamente receita operacional, tratando-se de meros ingressos, e, assim, não atendem os requisitos para sua inclusão no cálculo do rateio proporcional como pretende o auditor-fiscal.

Os valores registrados nas linhas “Recup. Perdas Sinistro” e “Indenizações” claramente reportam-se à recomposição de perda sofrida, não resultando em receita efetivamente percebida pela contribuinte, menos ainda, de origem operacional. Assim, não há dúvidas que a importância recebida a esse título não constitui acréscimo patrimonial ou aferição de receita.

No que se refere aos valores registrados como ágio decorrente da venda de ICMS por meio do sistema Siscredi, o Supremo Tribunal Federal já pacificou entendimento no sentido de que o aproveitamento dos créditos acumulados desse imposto estadual não gera receita tributável, e, portanto, a mera recuperação do ônus econômico, dada a sua sistemática não cumulativa, deve receber o mesmo tratamento para fins de não incidência da contribuição. Por sua vez, a Câmara Superior de Recursos Fiscais tem replicado esse mesmo entendimento no contencioso administrativo.

A diferença positiva entre a totalidade dos créditos de ICMS adquiridos e o montante por eles pagos, denominado ágio, não caracteriza receita de venda da contribuinte, para que seja admitido no cálculo do rateio proporcional.

Os registros sob a denominação “Recuperação de Impostos e Taxas”, por seu turno, são recuperações de créditos tributários que não estavam anteriormente provisionados, mas foram devidamente homologados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Assim, é possível traçar uma analogia com os créditos acumulados de ICMS para constatar que sua natureza não é receita para fins tributários, mas apenas a recuperação de ônus econômico.

No que se refere aos valores registrados na linha “Recup. Desp. Diversas”, eles englobam, principalmente, recuperações de despesas com fornecedores, não havendo receita decorrente dessa devolução ou do cumprimento de contrato.

Ainda, nas despesas incorridas com clientes, tem-se que se trata de meros reembolsos de despesas de terceiros não atribuíveis a qualquer ganho da contribuinte em suas vendas. Desse modo, não há que se falar que tais reembolsos configurariam receita operacional, pois plenamente desvinculados de qualquer contraprestação vinculada à efetiva atividade da manifestante. Cita-se jurisprudência do Carf sobre a distinção entre receita e reembolso de despesas.

Ainda sobre os valores registrados na linha “Recup. Desp. Diversas”, é importante mencionar que, no mês de agosto/2012, a contribuinte realizou o levantamento de depósito judicial no valor de R\$ 408.946,55. Contudo, em se tratando de dispêndio próprio realizado no passado, sobre o qual houve apenas a incidência de atualização monetária para fins de recomposição patrimonial do período em que os valores permaneceram depositados, não há dúvida de que não se trata de aferição de receita para fins de tributação das contribuições sociais.

Eslarecidas as origens dos valores registrados na Ficha 07A do DACON, esgota-se qualquer possibilidade de acatar o entendimento fiscal de que os valores ali registrados poderiam ser considerados como receita para cálculo do rateio proporcional para se determinar os créditos na apuração da contribuição.

DO CONCEITO DE INSUMO

O entendimento do auditor-fiscal origina-se da ilegal interpretação do termo “insumo” feita pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, a qual utilizou o mesmo conceito usado para fins de créditos do IPI.

É imperioso trazer à baila a decisão recente da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, nos autos do Resp 1.221.170, que decidiu que (i) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 porque compromete a eficácia do sistema não cumulativo de recolhimento das contribuições tais como definido nas legislações do PIS e Cofins não cumulativo; e (ii) o conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

O art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, dispõe que os bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviço e na produção ou fabricação permitem a apuração de créditos na apuração da contribuição.

Notadamente, o termo “produção” é mais amplo que fabricação, pois abrange todas as etapas necessárias para se obter o produto final. Não se deve limitar o termo “insumo” somente aos bens e serviços que tenham contato direto com o produto final, uma vez que o simples fato de a lei utilizar o termo “produção” denota que o que se pretendeu ao implementar a não-cumulatividade dessas contribuições foi autorizar a apropriação de créditos

relativos a todos os bens e serviços que fossem utilizados (direta ou indiretamente) no processo produtivo, seja com contato direto ou não.

O Carf também tem consolidado o entendimento de que o conceito de insumo é mais abrangente do que o previsto na legislação do IPI, que foi utilizado para a edição da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002.

DOS CRÉDITOS SOBRE OS INSUMOS APLICADOS NA FASE AGRÍCOLA

Diante do conceito de insumo acima exposto, adotado pelo STJ, não pairam dúvidas acerca da essencialidade da fase agrícola de cultivo de cana-de-açúcar ao exercício da atividade empresarial da contribuinte, sendo, portanto, permitido o creditamento dos insumos vinculados a tal etapa produtiva.

O Carf já decidiu pela possibilidade de creditamento tanto dos insumos da produção de cana-de-açúcar quanto da fabricação do açúcar e do álcool.

A posição adotada pela RFB gera inconsistências graves, pois caso a manifestante adquirisse de um terceiro sua matéria-prima, este contaria com os mesmos créditos agora glosados. Criar-se-iam duas situações: na primeira, em que a empresa produz sua matéria prima, não haveria crédito para os insumos dessa produção; na segunda, em que a empresa compra de terceiros sua matéria prima, haveria o creditamento de insumos na fabricação e na produção. A prevalecer esse entendimento, dar-se-iam tratamentos distintos sem nenhum critério para diferenciar situações semelhantes.

Note-se que o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, utiliza o vocábulo “produção”, devendo, então, ser levado em consideração todo o processo produtivo atrelado à fabricação do produto final posto à venda pela contribuinte.

Vale ainda ressaltar que legislação previdenciária (art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, define a agroindústria como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. Tal definição legal demonstra nitidamente que, na agroindústria, as atividades rurais e industriais são indissociáveis, não podendo prevalecer a distinção efetuada pela fiscalização.

Ademais, a RFB exigiria a tributação de eventuais receitas provenientes da venda de cana-de-açúcar na forma do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, inserido pela Lei nº 10.256, de 2001, sob o fundamento de que a cana-de-açúcar cultivada faz parte da produção da agroindústria para fins de recolhimento de contribuições sociais.

Interessante notar que a própria RFB trata a produção da cana-de-açúcar como indústria, ao prever a “indústria da cana” para fins de contribuições previdenciárias, na dicção do art. 110-A da Instrução Normativa RFB nº 971, de

2009. Assim, mesmo que se admitisse a definição de insumo aplicável ao IPI, se há um processo industrial para a fabricação da cana-de-açúcar, conforme sugerido pelo referido normativo, não há como não reconhecer a possibilidade de apropriação de créditos na fase agrícola, pois nesse caso todo o processo produtivo seria considerado processo industrial.

DA GLOSA POR IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO SOBRE ENCARGOS DE EXAUSTÃO SOBRE A LAVOURA CANAVIEIRA

A necessidade de ativação tratada pelo Termo de Verificação Fiscal

decorre da aplicação do Pronunciamento nº 29/2009 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis,

o qual determina que a cana-de-açúcar, enquanto ainda pertencente à lavoura, ou seja, enquanto planta “portadora”, fixada ao solo, deve ser considerada ativo imobilizado biológico. O CPC 29

define que “ativo biológico é um animal e/ou uma planta, vivos”, determinando o momento da colheita como a “cessação da vida desse ativo biológico”.

O auditor-fiscal glosou integralmente todos os insumos vinculados à etapa

agrícola. Contudo, a etapa agrícola não está integralmente contida no conceito de “ativo biológico”, uma vez que no instante em que providenciada a colheita o ativo biológico deixa de existir, surgindo a cana-de-açúcar como “produto agrícola” a ser levado a estoque.

Portanto, quaisquer custos incorridos a partir da colheita (inclusive), de maneira nenhuma deveriam ser levados à ativação.

Nessa esteira, todas as glosas promovidas pelo auditor-fiscal relativas a serviços e bens aplicados a partir do momento da colheita da cana-de-açúcar (inclusive), jamais poderiam ser motivadas por suposta necessidade de seguir procedimento de exaustão.

De outra parte, a premissa de que a lavoura de cana-de-açúcar estaria adstrita a encargos de exaustão também não se sustenta.

A depreciação é o encargo que deverá recair sobre os bens que sofram desgaste demonstrado por meio da diminuição funcional ou produtiva, que justificará sua substituição. Em contrapartida, a exaustão está conectada à exploração do bem, que será substituído por conta de seu efetivo esgotamento ou desaparecimento. Portanto, a principal diferença entre estes dois institutos decorre da razão que leva à sua reposição: (i) se esta é motivada apenas por uma redução da produtividade que não se sustenta comercialmente (depreciação) ou (ii) se plausível apenas quando extinta (exaustão).

A lavoura canavieira sofre desgastes ao longo dos ciclos, como o

empobrecimento e a compactação do solo, decorrentes, por exemplo, do tráfego de máquinas pesadas. Nesse passo, ainda que possível a manutenção por diversos outros ciclos, tem-se que, a fim de manter a produtividade necessária para perpetuação das atividades da usina, é finalizado aquele primeiro ativo biológico, sendo substituído por outro (formação de nova lavoura). Ou seja, nesta espécie de cultura não se verifica o efetivo esgotamento do ativo biológico, não sendo possível falar em exaustão nesta hipótese. A jurisprudência nesse sentido já é pacífica no Carf, citando-se, como exemplo, os Acórdãos nº 1401-001.524, nº 1402002.372 e nº 14023.002.821.

Ademais, a premissa de que todo bem registrado no ativo, e não em despesa, não seria passível de crédito, exceto nos casos expressamente previstos em lei, como as máquinas e equipamentos, não está correta. Se essa premissa fosse verdadeira, nenhum insumo ou mercadoria estaria sujeito ao crédito, pois antes de registrados como custo na demonstração de resultado da empresa, tais bens são registrados em estoque, o qual é conta de ativo.

Com efeito, a forma de registro contábil do insumo, se em ativo ou em despesa, não tem o condão de invalidar a possibilidade de crédito, uma vez que o § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, determina que, em relação aos insumos, o crédito se dá no momento da aquisição, o qual não é um evento contábil, mas jurídico.

Nesse sentido, na remota hipótese de se entender que estar-se-ia diante de hipótese de exaustão, ainda assim, jamais poderiam ser desconsiderados os créditos decorrentes da aquisição de insumos. Isso porque a contribuinte tem direito de crédito sobre os insumos adquiridos para a produção dos bens sujeitos à exaustão contábil.

O Carf já decidiu a favor da possibilidade de creditamento de insumos vinculados à formação de ativo imobilizado biológico, ainda que este esteja adstrito à exaustão (Acórdão nº 3302-004.657).

Além disso, a própria vida útil dos itens glosados pelo auditor fiscal em nada se confunde com os elementos que efetivamente integram e contribuem com a formação e manutenção do ativo biológico. Note-se que as glosas remetem, em sua maioria, a custos com fretes e combustíveis, cujo desembolso pontual é incontroverso, sequer se justificando seu cômputo efetivo na formação do ativo imobilizado biológico e consequente ativação.

DA IRRELEVÂNCIA DO MANDADO DE SEGURANÇA PARA O DESLINDE DO PRESENTE LITÍGIO

Ao contrário do que entende o auditor-fiscal, não existe decisão judicial que obste a discussão administrativa acerca do creditamento dos insumos utilizados para a produção da cana-de-açúcar.

O objeto do Mandado de Segurança nº 2009.70.03.003558-7/PR não foi o creditamento dos custos incorridos para a produção agrícola da cana-de-açúcar, mas que fosse reconhecido que a cana produzida pela própria empresa fosse considerada como fictamente adquirida, gerando créditos na apuração do PIS/Pasep e da Cofins de acordo com o valor de mercado do produto rural. Os limites de uma lide são estabelecidos pelo que consta do pedido da ação.

Por sua vez, a sentença judicial negou a possibilidade de creditamento do “insumo cana” (enquanto unidade e segundo seu valor de mercado) pelo fato de não haver aquisição (comercialização do “insumo cana”) perante terceiros. Essa fundamentação não é aplicável aos insumos agrícolas utilizados na produção, pois tais insumos são adquiridos de terceiros.

Assim, como não há similitude entre o objeto da lide judicial e os créditos pleiteados neste processo administrativo, a decisão judicial não pode surtir efeito nestes autos, devendo ser analisada, item por item, a possibilidade de a contribuinte apurar créditos sobre todos os insumos utilizados na fase agrícola

DA GLOSA DOS BENS, FRETES E SERVIÇOS QUE NÃO ENTRAM EM CONTATO DIRETO COM O PRODUTO FINAL E NÃO FAZEM PARTE DE MÁQUINA QUE ENTRA EM CONTATO DIRETO COM O PRODUTO (ITENS 8.2.1.1, 8.2.2.1 E 8.3.1)

O auditor-fiscal glosou créditos decorrentes de bens, e respectivos fretes na aquisição, que não entram em contato direto com o produto final e não fazem parte de máquina que entra em contato direto com o produto final. De igual modo, glosou créditos decorrentes de serviços que não são aplicados diretamente sobre o produto final ou em máquinas que entram em contato direto com o produto final.

As motivações dessas glosas foram devidamente rebatidas acima, razão pela qual os argumentos pertinentes já expostos são aqui reiterados.

No entanto, deve-se dizer que essas glosas foram feitas de maneira extremamente genérica. Note-se que o auditor-fiscal não discorre uma linha sequer sobre a particularidade dos bens envolvidos, não tendo sido sequer investigada qual a essencialidade de cada um dos bens dentro do processo produtivo – questão esta relevante para caracterização de determinado bem ou serviço como insumo para fins de creditamento, tal qual decidido em sede de recurso repetitivo pelo STJ (Resp 1.221.170). Esse procedimento do auditor-fiscal implica nítida nulidade do procedimento que levou à desconsideração desses créditos.

DA GLOSA DOS ITENS 8.2.1.2 A 8.2.1.8 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

As glosas dos itens 8.2.1.2 a 8.2.1.8 não padecem de nulidade, mas as

conclusões do auditor-fiscal não se mantêm, conforme razões já devidamente suscitadas (suposta exaustão do ativo imobilizado que não permitiria o crédito e o conceito restritivo de insumo), as quais são aqui reiteradas.

A manifestante, entendendo ser relevante para a classificação dos bens como insumo, discorre sobre a essencialidade e pertinência de cada uma das rubricas tratadas nesses itens, buscando não deixar dúvida quanto a seu regular direito creditório.

DA GLOSA DOS ITENS 8.2.2.2 A 8.2.2.8 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Quanto aos fretes relacionados aos transportes de bens não sujeitos à contribuição (item 8.2.2.4) o Carf já decidiu que, apesar dos bens transportados não serem passíveis de apropriação de créditos, o serviço de transporte é tributado e, portanto, passível de gerar créditos (Ac 3302-001.916).

Em relação aos fretes entre estabelecimentos da mesma empresa (item 8.2.2.5), bem como as despesas operacionais a eles correlatas, já decidiu o Carf, em mais de uma oportunidade, em favor da possibilidade de apropriação de crédito (Acórdãos nº 3402002.173 e nº 3803-003.596).

DA GLOSA DOS ITENS 8.3.2 A 8.3.5 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

No tocante aos itens 8.3.2 a 8.3.5, o auditor-fiscal glosou diversos créditos sob o fundamento de que os serviços a eles atrelados não estariam inseridos em seu processo produtivo, pois aplicados na fase agrícola.

Como já dito, o conceito de insumo a ser aplicado deve ser aquele consolidado na jurisprudência pátria, a fim de respaldar que os dispêndios relacionados com as atividades na fase agrícola são aptos a gerar créditos na apuração da contribuição, pois essa fase é essencial ao processo produtivo do açúcar e do álcool.

Todos os serviços utilizados na fase de produção agrícola são despesas incorridas no processo produtivo, sendo imprescindíveis, essenciais e pertinentes à obtenção da cana-de-açúcar e, por conseguinte, do açúcar e do álcool.

O Carf já decidiu que os serviços de manutenção de frota, máquinas e equipamentos de bens do imobilizado utilizados na parte agrícola do processo produtivo de uma agroindústria ensejam créditos da apuração do PIS/Pasep e da Cofins na modalidade não cumulativa (Acórdão nº 3403-002.824).

De igual modo, o Carf já se manifestou acerca da legitimidade dos créditos relativos ao serviços de transporte de cana (Acórdão nº 3301-001.289) e também já reconheceu a possibilidade de creditamento sobre os produtos químicos utilizados no preparo do solo, de sorte que os serviços relacionados à pulverização (item 8.3.4.) devem seguir o mesmo entendimento.

DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA

O auditor-fiscal glosou créditos referentes a despesas com fretes nas operações de venda por duas razões: (i) utilização da apropriação direta para calcular os valores passíveis de creditamento vinculados às receitas de exportação; e (ii) impossibilidade de creditamento em relação ao frete de determinadas vendas realizadas.

Com relação ao primeiro argumento (aplicação do método de apropriação direta), já ficou demonstrada a legalidade e legitimidade dos cálculos realizados.

Quanto ao segundo, deve ser dito que todas as operações cujos créditos de frete foram glosados têm uma única finalidade: transportar os produtos produzidos até o porto de Paranaguá, de onde seriam destinados à exportação. Ou seja, todas essas operações consistem em operações de venda, que, portanto, dão direito a créditos a serem descontados na apuração da contribuição devida.

O estabelecimento matriz da manifestante, localizado no município de Maringá-PR, recebe todo o açúcar de suas filiais e o remete para um armazém alfandegado, que ficará responsável pelo embarque no produto nos navios, com destino a seus compradores no exterior.

Em que pese o erro na indicação dos CFOPs nas notas fiscais, todas essas operações são realizadas com o intuito de destinar os produtos fabricados ao exterior, onde se localizam seus compradores.

Foram glosados também créditos relativos às despesas com os serviços pagos às empresas CPA Armazéns Gerais e Plant Bem Logística Ltda. porque as respectivas notas fiscais não discriminavam qual a parcela dos valores se referiam a cada um dos tipos de serviços contratados, quais sejam, serviços de armazenagem e serviços de transbordo de álcool.

Com o intuito de distinguir os serviços prestados, foram juntados aos autos documentos que contemplam as notas fiscais objeto da glosa, bem como os demonstrativos de faturamento dessas empresas.

CRÉDITOS RELACIONADOS A BENS ADQUIRIDOS BENEFICIADOS PELO REIDI E RECAP

O auditor-fiscal glosou créditos relacionados a bens adquiridos sob o Reidi e o Recap. A análise não poderia ter sido feita por amostragem. A acusação da fiscalização deveria ter se baseado em análise exaustiva das notas fiscais e outros documentos, e não apenas em uma análise por amostragem, uma vez é necessário conferir se a integralidade das notas fiscais de aquisição ao Reidi e Recap foram objeto de creditamento. Seria imperioso analisar se, de fato, todos os bens e serviços adquiridos com a observação em nota fiscal de que pertenceriam ao Reidi e ao Recap estariam adstritos aos projetos objeto desses

benefícios e se não foram objeto de recolhimento do tributo por seus fornecedores.

É nítida a nulidade do procedimento de fiscalização ao promover a análise meramente por amostragem e superficial da documentação apresentada.

CRÉDITOS SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE BENS (ITENS 8.7.3 A 8.7.5 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL)

O auditor-fiscal glosou créditos porque entendeu que a contribuinte teria aproveitado em duplicidade créditos relativos ao custo de aquisição de bens do ativo imobilizado e sobre encargos de depreciação. Ele chegou a essa conclusão simplesmente porque cotejou o período inicial da tomada de crédito e a modalidade inicialmente apontada (12, 24 e 48 meses) e depois verificou novo período inicial e final para fruição do crédito sobre o mesmo bem em modalidade diversa. Esse procedimento, no entanto, não é suficiente para averiguar se a contribuinte de fato contabilizou integralmente duas vezes o mesmo crédito.

O correto seria a análise pormenorizada de cada uma das parcelas, para verificar se o valor final do crédito tomado efetivamente implica em aproveitamento duplo. Se assim tivesse procedido, o auditor-fiscal teria constatado a existência de situações nas quais há tomada de créditos de apenas uma ou duas parcelas numa modalidade, sendo somente o valor remanescente do crédito aproveitado por meio de outra modalidade, não havendo, pois que se falar em prejuízo à Fazenda Nacional.

Por essa razão, é nulo o procedimento adotado pelo auditor-fiscal, uma vez que o parâmetro utilizado não é o adequado para efetivamente verificar a existência de aproveitamento em duplicidade do crédito.

Caso não se entenda pela nulidade dessa glosa, requer-se que seja o julgamento desta manifestação de inconformidade convertido em diligência para que o método individual de apuração de aproveitamento do crédito por bem ou serviço seja aplicada, sendo levada em consideração a tomada de crédito de cada parcela mensalmente e seu respectivo valor.

DO DIREITO TOMADO SOBRE RESIDÊNCIAS DE EMPREGADOS

Como já demonstrado, o processo produtivo do açúcar e do álcool possui como fase essencial aquela realizada na fase agrícola. Nesse sentido, afastada a equivocada premissa da autoridade fiscal de que os bens empregados na fase agrícola não geram direito a crédito, não há como remanescer a glosa dos encargos de depreciação relativos às residências dos empregados e às respectivas redes de infraestrutura.

A demanda sazonal do cultivo de cana-de-açúcar implica a necessidade de

manutenção de seus funcionários em local próximo à plantação. Como muitos trabalhadores rurais vêm de outras regiões do Brasil, a sua contratação resta praticamente inviabilizada quando não acompanhada da oferta de moradia próxima ao local de trabalho.

Assim, sendo as residências dos trabalhadores rurais essenciais à contratação destes e sendo sua força de trabalho essencial ao cultivo da cana-de-açúcar (a qual constitui bem imprescindível à produção do açúcar e do álcool), não pode ser mantida a glosa dos créditos relativos a esses bens.

O Carf entende que são legítimos os créditos atrelados aos serviços de transporte de funcionários envolvidos na atividade de corte de cana-de-açúcar. Da mesma forma, deve ser admitida a possibilidade de apropriar créditos relativos às moradias dos trabalhos em locais próximos à lavoura, porque isso substitui os serviços de transporte e tem os mesmos fins deste, ou seja, viabilizar o corte da cana e, conseqüentemente, a produção de açúcar e de álcool.

CRÉDITOS SOBRE A DEPRECIAÇÃO DE BENS DE INFORMÁTICA E BENS UTILIZADOS EM SETORES ADMINISTRATIVOS

O auditor-fiscal glosou créditos relativos à depreciação de determinados bens, sob a alegação de que eles estariam vinculados a centros de custos ou despesas ligados a áreas administrativas, não se vinculando diretamente à fabricação de álcool ou açúcar, e não se enquadrando, pois, no conceito de insumo.

Conforme já demonstrado, todas as despesas com a aquisição de bens e serviços necessários, essenciais e pertinentes ao exercício da atividade da contribuinte, direta ou indiretamente, devem ser consideradas na apropriação de créditos a descontar na apuração da contribuição devida.

CRÉDITOS SOBRE VEÍCULOS

O auditor-fiscal glosou créditos referentes à depreciação de veículos por entender que eles (i) estavam vinculados a centros de custos/despesas ligados a áreas administrativas, não estando atrelados à fabricação de álcool ou açúcar, não se enquadrando, pois, no conceito de insumo ou (ii) são utilizados em terminal logístico e, portanto, em fase posterior ao processo produtivo, não ensejando o direito ao crédito.

Como já demonstrado, a posição predominante do Carf, em alinhamento ao entendimento adotado pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, determina que a legitimidade dos créditos na apuração do PIS/Pasep e da Cofins reside na relação de pertinência e dependência do bem com o processo produtivo.

Os veículos cujos créditos decorrentes da depreciação foram glosados têm relação com a obtenção do produto final de venda da manifestante.

No item 8.7.13, o auditor-fiscal glosou créditos relativos aos veículos descritos como “Semi Reboque SR/Randon CA, ano 2004” adquiridos da empresa Safra Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, sob a alegação de que as notas fiscais de aquisição desses veículos demonstrariam tratar-se de veículos usados

Ocorre que a operação descrita pela fiscalização não consiste em aquisição de veículos usados, mas em aquisição de veículos novos, comprados diretamente da concessionária, mediante contrato de leasing. No ano de 2004, a contribuinte e a Safra Leasing S.A. Arrendamento Mercantil firmaram contrato de leasing, acordando que a manifestante

arrendaria veículos novos (“Semi Reboque SR/Randon CA, ano 2004”) adquiridos pela arrendadora, a pedido da arrendatária. Ou seja, desde o ano de 2004, os veículos ficavam sob a posse da manifestante e eram por ela utilizados para a realização de atividade imprescindível à produção de açúcar e álcool, qual seja, o transporte de cana-de-açúcar.

Ao final do contrato, no ano de 2006, abriu-se à arrendatária três possibilidades: comprar o bem, renovar o contrato ou devolver o bem. Optou pela compra dos veículos, e os valores pagos a título de locação foram abatidos do preço necessário à efetiva quitação e aquisição dos bens. Nessa oportunidade, a contribuinte emitiu as notas fiscais de compra dos veículos, para formalizar sua efetiva aquisição.

Em síntese, os veículos objeto da glosa fiscal no item 8.7.13 são utilizados no processo produtivo da manifestante desde a sua fabricação e respectiva aquisição no ano de 2004, não podendo ser considerados bens usados, como pretendido pelo auditor-fiscal.

Com relação ao item 8.7.14, não procede a afirmação de que os veículos seriam utilizados em fases posteriores ao processo produtivo, tendo em vista que os veículos são utilizados no transporte de funcionários em atividades de apoio ao próprio processo produtivo, sendo, portanto, imprescindíveis à regular produção do açúcar e álcool.

Cumprido destacar que a imprescindibilidade do transporte de funcionários à concretização do processo produtivo da cana-de-açúcar e, por conseguinte, do açúcar e do álcool já foi reconhecida pela 1ª Turma da 4ª Câmara da Terceira Seção do Carf (Acórdão nº 3301-00.289). Reconhecido o direito ao crédito relativo ao serviço de transporte de funcionários, de igual modo deve ser reconhecido o direito ao crédito relativo aos veículos utilizados para a realização desse transporte.

DAS GLOSAS DOS ITENS 8.7.15 A 8.7.27 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Em relação aos itens 8.7.15 a 8.7.27 do Termo de Verificação Fiscal, o auditor-fiscal glosou diversas despesas de depreciação por entender que os bens não estariam inseridos no processo produtivo da contribuinte. Seguindo seu ilegal e restrito conceito acerca do processo produtivo de uma usina de açúcar e álcool, o auditor-fiscal desconsiderou os créditos relacionados à depreciação de todos os bens utilizados na fase agrícola.

Como já demonstrado, especialmente pelo conceito de insumo estabelecido no REsp 1.221.170, o processo produtivo do açúcar e do álcool possui como fase essencial aquela realizada na área agrícola, não podendo se admitir a manutenção da glosa dos créditos relativos aos bens ativados e utilizados nessa fase.

Todos os bens e serviços utilizados como insumos no setor agrícola, apontados nos presentes itens do Termo de Verificação Fiscal, são despesas incorridas no processo produtivo, e, dada a sua imprescindibilidade, essencialidade e pertinência, tendo em vista que sem eles não é possível a obtenção do açúcar e do álcool a partir da cana-de-açúcar, não merecem prosperar as glosas ora combatidas.

No tocante ao tópico 8.7.27, observa-se que foram glosados créditos referentes à depreciação de diversos bens sob a premissa de que seria defesa a utilização de créditos sobre os encargos de depreciação em relação à aquisição de bens usados, em virtude do art. 1º, § 3º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 457, de 2004.

Essa instrução normativa perfaz interpretação que ultrapassa o seu alcance legislativo, porque o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, dispõe que a aquisição de bens ou serviços isentos só não ensejará o direito ao crédito quando utilizados como insumo em bens ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição. Assim, conclui-se que as empresas podem se apropriar de créditos decorrentes da aquisição de bens usados de pessoa jurídica. Nesse sentido, cita-se jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

GLOSAS RELATIVAS AOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO OU DE CONSTRUÇÃO)

O auditor-fiscal glosou todos os créditos solicitados sobre a aquisição de determinados bens porque, sob sua ótica, seriam superiores ao prazo legal de desconto, implicando aproveitamento em duplicidade.

Na verdade, a partir do início do desconto dos créditos, foram devidamente calculadas as parcelas cabíveis a cada item (em 12, 24 ou 48 meses), porém, no curso desse prazo, por um equívoco, foi possível identificar períodos em que as

parcelas não foram creditadas, ou seja, em razão da não utilização do crédito de direito, o valor da receita tributável resultou em um montante superior àquele que seria apurado na hipótese de inclusão do referido crédito.

Tome-se como exemplo o item do ativo imobilizado 56236, cuja aquisição ocorreu em março/2011 e, portanto, a tomada do crédito teria fim em fevereiro/2012. A contribuinte somente deu início ao creditamento em abril/2011, ou seja, deixou de utilizar a parcela do crédito referente à competência de março/2011. Da mesma forma procedeu com os créditos de janeiro e fevereiro/2012. Como resultado, houve três meses de créditos não utilizados, que foram aproveitados em meses posteriores, quais sejam, março e abril/2012, remanescendo, ainda, uma parcela que não foi utilizada. Sendo assim, mesmo optante pelo prazo de doze meses, é possível se aferir que o creditamento ocorreu em apenas onze meses e não em período superior, como alegado pelo auditor-fiscal, que implicasse no aproveitamento em duplicidade do crédito vinculado a cada parcela.

Impende ressaltar que todas as apropriações de créditos foram feitas em absoluta consonância com a lei, não havendo pleito de créditos em duplicidade. O que, de fato, ocorreu foi a utilização de prazo superior àquele permitido pela lei, o que, inclusive, beneficia o Fisco, na medida em que a apropriação dos créditos foi efetuada de forma mais lenta. Mesmo na hipótese reversa (aproveitamento de crédito em período inferior ao permitido pela legislação), não haveria nenhum prejuízo ao Fisco, pelo fato de que os prazos de depreciação já estariam encerrados no momento da expedição do despacho decisório.

Dessa forma, em qualquer hipótese, na data de emissão do despacho decisório a contribuinte já faria jus ao crédito integral pelo valor de aquisição. Diga-se, ainda, que o saldo credor objeto de ressarcimento não sofre atualização, o que é mais um motivo que demonstra que o Fisco em nada foi lesado.

Com relação aos créditos relativos aos bens integrantes do ativo imobilizado tratados nos itens 8.8.7, 8.8.8 e 8.8.9, constata-se, novamente, que a glosa abrangeu os bens do ativo imobilizado diretamente relacionados à produção da cana-de-açúcar, principal insumo do açúcar e do álcool, mas que não fazem parte da fase industrial de tal

produção e, por isso, não se enquadrariam aos preceitos do art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637, de 2002.

Neste ponto, reporta-se novamente aos fundamentos já devidamente aprofundados, nos quais se demonstra a ilegalidade da segregação e exclusão da base de créditos na apuração da contribuição devida dos bens e serviços vinculados às atividades produtivas da cana-de-açúcar, as quais também integram o custo de produção do açúcar e do álcool. Além disso, os bens e serviços

abarcados nesses itens são essenciais e pertinentes à produção dos produtos finais.

Para tratar do tópico 8.8.10, referente à aquisição de bens usados, remete-se aos mesmos argumentos utilizados em relação ao item 8.7.27, quais sejam: (i) o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não veda o aproveitamentos de créditos provenientes da aquisição de bens usados adquiridos de pessoa jurídica e (ii) a Instrução Normativa nº 457, de 2004, cria novas hipóteses de exação ou restringe direitos do contribuinte que a lei lhe conferiu, extrapolando, assim, os limites que lhe são previstos.

4. Em de 27 de agosto de 2018, através do acórdão 14-87.583, a 14ª Turma da DRJ/RPO, julgando julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

INSUMO. CONCEITO.

Para a apuração do PIS/Pasep não cumulativo, insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação destinado à venda, ou então que seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Considera-se insumo também o serviço prestado por terceiros aplicado na produção do produto destinado à venda ou na prestação de serviço.

CRÉDITOS. EXPORTAÇÃO. MERCADO INTERNO. RATEIO
ROPORCIONAL.

Na apuração do PIS/Pasep não cumulativo, para fins de cálculo do rateio proporcional dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas do mercado externo, do mercado interno tributadas e do mercado interno não tributadas, devem ser excluídas as receitas que não se caracterizem como receita bruta.

FRETE. AQUISIÇÃO. CRÉDITO.

Na apuração do PIS/Pasep não cumulativo, a natureza do crédito com despesas de frete na aquisição de bens segue a natureza do crédito do bem transportado.

FRETE. TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS. CRÉDITO.

Despesas com fretes relacionados ao transporte entre estabelecimentos da empresa não dão direito a crédito na apuração do PIS/Pasep sob a modalidade não cumulativa.

CRÉDITOS. REIDI. RECAP. NÃO CABIMENTO.

A aquisição de bens do ativo imobilizado com a suspensão do PIS/Pasep prevista no Recap e no Reidi não gera direito ao desconto de créditos na apuração do PIS/Pasep devido no regime da não cumulatividade.

DEPRECIÇÃO. MÁQUINAS. EQUIPAMENTOS. CRÉDITO.

Na apuração do PIS/Pasep não cumulativo, o crédito sobre depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente pode ser deduzido quando esses bens forem adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

DEPRECIÇÃO. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS.

Na apuração do PIS/Pasep não cumulativo, o crédito sobre depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis somente pode ser deduzido quando esses bens forem utilizados nas atividades da empresa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

5. Em recurso voluntário, a Recorrente ataca a fundamentação da decisão de piso e ratifica suas razões da defesa anterior. Apresenta documentos relacionados aos fretes de exportação.

6. Ato contínuo, em sessão de julgamento ocorrida em 22 de setembro de 2021, a 3ª seção de julgamento, resolveram os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem verifique-se os documentos juntados em recurso voluntário, para atestar a legitimidade da alocação direta do crédito de exportação dos fretes e armazenagem pagos recorrente.

7. Para cumprimento da diligência, a Unidade de Origem, em 03 de maio de 2024, por meio do PARECER Nº 330/2024 (fl 54506 – 54270), e com base nessas informações da contribuinte, e nas próprias constatações da fiscalização elabora a tabela a seguir onde: (a) primeira remete ao tipo de operação, e a (b) segunda, à forma como se deve dar o rateio do crédito, caso seja acatado pelo Carf.

TABELA 01: RESUMO DA DILIGÊNCIA

Seq	Tipo de Operação (TVF)	Rateio do crédito	ANÁLISE DILIGÊNCIA	Qtd Reg	Valor NF	Percentual
1	Acatado - Frete na Operação de Venda	Vinc Excl Receita Tributada no MI	Venda de Álcool no MI (Receita Tributada)	3	R\$ 5.846,84	0,01%
2	GLOSA - Remessa p/depósito	Vinc todos os tipos de receita	aquisição (IMPORTAÇÃO) de fertilizantes - necessário rateio	5	R\$ 9.056,65	0,01%
3	GLOSA - Remessa para Matriz Transbordo Ferroviário Açúcar	Vinc Excl Receita Exportação	exportação	1538	R\$ 5.247.058,29	5,38%
4	GLOSA - Remessa para Matriz Transbordo Ferroviário Álcool	Vinc Excl Receita Exportação	exportação	2014	R\$ 765.119,95	0,78%
5	GLOSA - Remessa para Matriz Transbordo Ferroviário Álcool	Vinc todos os tipos de receita	transferencia alcool hidratado para anidro	830	R\$ 299.301,86	0,31%
	GLOSA - Vazio			1	R\$ 419,68	0,00%
6	GLOSA - Remessa para o Porto Formação de Lote Exp	Vinc Excl Receita Exportação	exportação	23520	R\$ 88.872.920,62	91,09%
7	GLOSA - Vazio	Vinc todos os tipos de receita	nota não informada	6	R\$ 2.316.485,93	2,37%
8	GLOSA - Vazio	Vinc todos os tipos de receita	transbordo de ureia (vide NF Plant Bem)	1	R\$ 6.000,00	0,01%
9	GLOSA - Vazio	Vinc todos os tipos de receita	nota não informada	39	R\$ 21.593,74	0,02%
10	GLOSA - Vazio	Vinc todos os tipos de receita	transporte de adubos/fert importados	3	R\$ 18.130,80	0,02%
Total Geral				27960	R\$ 97.561.934,36	100,00%

Fonte: Tabela retirada da fl. 12.do parecer 330/2024.

8. Intimada a se manifestar sobre o Parecer de Diligência, a Contribuinte apresentou petição (fls 54543-53542) na qual registra especial irresignação em relação às conclusões nele lançadas, notadamente quanto aos itens 3.7 e 3.9, referentes, respectivamente, às rubricas de serviços de armazenagem e transbordo de açúcar e álcool e às despesas classificadas como “notas não informadas”.

9. Sustenta que tais dispêndios dizem respeito exclusivamente ao produto acabado destinado ao mercado externo, estando, portanto, estritamente vinculados às operações de exportação.

10. Por essa razão, afirma que não se cuida de custos, despesas e encargos comuns simultaneamente a receitas do mercado interno e externo, de modo que não se pode sujeitá-los ao método de rateio proporcional dos créditos de PIS/Cofins, mas sim à apropriação direta, prevista no inc. I, §8º do art. 3º, da Lei n. 10.833/03, e em consonância com o entendimento da própria RFB constante da Solução de Consulta Cosit n. 193, de 28 de março de 2017, que limita o rateio às hipóteses de gastos efetivamente compartilhados entre ambos os mercados.

É o relatório.

VOTO**I. DO CONHECIMENTO**

11. De antemão, observo que o presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, tanto extrínsecos quanto intrínsecos, sendo inclusive tempestivo.

12. Dessa forma, conheço do recurso voluntário.

II. PRELIMINARES.**II.1. Do método de cálculo do índice de rateio proporcional para determinação dos créditos: da inclusão de verbas não computáveis como receita para fins de cálculo do rateio proporcional.**

13. Inicialmente, em preliminar, sustenta a Contribuinte que o próprio acórdão recorrido reconheceu a impropriedade da inclusão, na receita bruta total para fins de rateio, das verbas lançadas na ficha “Demais Receitas” do Dacon, por não ostentarem natureza de receita operacional, mas sim de ingressos destinados à mera recomposição patrimonial (recuperações de despesas, indenizações, recuperação de tributos, ágios em operações com créditos de ICMS, reembolsos etc.).

14. A partir desse reconhecimento, conclui que a exclusão dessas rubricas, por óbvio, eleva o índice de rateio proporcional aplicável aos créditos comuns, implicando a majoração do crédito disponível e, por conseguinte, a necessidade de reapuração de todas as glosas que dele dependam.

15. Alega ainda a Recorrente, nessas contas estariam registrados, exemplificativamente:

- (i) recuperações de despesas diversas;
- (ii) indenizações e valores de “recup. perdas sinistro”;
- (iii) “ágio” decorrente de operações com créditos de ICMS via sistema Siscredi;
- (iv) recuperações de impostos e taxas;
- (v) reembolsos de despesas com fornecedores e clientes.

16. Alega que tais ingressos não configurariam receita bruta, razão pela qual não poderiam integrar a “receita bruta total” utilizada para fins de rateio de créditos comuns. Invoca, ainda, o entendimento veiculado no Guia Prático da EFD-Contribuições, quanto ao Registro 0111 – “Tabela de Receita Bruta Mensal para fins de Rateio de Créditos Comuns”, bem como a Solução de Consulta Cosit nº 193, de 28 de março de 2017, na qual a Coordenação-geral de Tributação assentou que o método de rateio proporcional dos créditos de PIS e Cofins vinculados à exportação somente se aplica a custos, despesas e encargos efetivamente comuns às receitas do mercado interno e externo, e que o rateio se faz pela relação entre a receita bruta de exportação e a receita bruta total submetida ao regime não cumulativo.

17. A partir desse quadro, a Recorrente conclui que, uma vez reconhecida, pela própria decisão de piso, a necessidade de excluir da base de rateio as rubricas que não se qualifiquem como receita bruta, torna-se imprescindível refazer, de modo consequente, todos os cálculos de rateio dos créditos comuns, de forma a refletir a nova composição do denominador e, por via de consequência, reavaliar as glosas que tenham decorrido daquela metodologia.

18. Em outras palavras, sustenta que a correção conceitual da base de rateio deve ser acompanhada da correção numérica dos percentuais e dos créditos efetivamente considerados, o que não teria sido feito na decisão recorrida.

19. A questão preliminar, portanto, não se resume a mera divergência abstrata sobre o conceito de receita bruta, mas projeta efeitos diretos sobre a quantificação de todo o crédito de PIS/Pasep e Cofins objeto do pedido de ressarcimento e das compensações a ele vinculadas, inclusive porque o Termo de Verificação Fiscal estruturou boa parte das glosas justamente a partir dos índices de rateio apurados pela fiscalização, a partir de determinada definição de “receita bruta total” e de “receita bruta submetida ao regime não cumulativo”.

20. Acresce que o debate acerca da extensão da base de rateio se entrelaça, no caso concreto, com outros pontos sensíveis do processo. A despeito da robusta argumentação da Recorrente, constata-se que os autos, tal como se encontram, não trazem demonstração analítica para concluirmos com segurança jurídica o desfecho da lide.

21. Em cenário de tamanha complexidade, envolvendo centenas de rubricas contábeis, diferentes tipos de receitas e uma multiplicidade de créditos acima referidos em linhas da Ficha 06A e 07A do Dacon, não se revela prudente, nem compatível com o dever de motivação, que este Colegiado refaça, de ofício, toda a engenharia de cálculos sem o prévio saneamento da prova contábil e sem uma reapresentação, de forma sistematizada e verificável, da base de rateio efetivamente aplicável.

22. Some-se a isso que o Supremo Tribunal de Justiça, ao fixar, em regime de recurso repetitivo, o conceito de insumo no REsp nº 1.221.170/PR, assentou a necessidade de aferição concreta da essencialidade e da relevância dos bens e serviços em relação ao processo produtivo de cada contribuinte, justamente para assegurar que o regime de não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins seja aplicado de modo coerente com a realidade econômica da atividade

empresarial. Tal orientação foi, inclusive, internalizada pela própria Administração Tributária por meio do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, que exige uma análise casuística da vinculação dos dispêndios às receitas não cumulativas.

23. Nessa linha, a rigorosa apuração do índice de rateio proporcional dos créditos comuns se apresenta como etapa indispensável para que se possa, mais adiante, aplicar, de forma adequada, o critério de essencialidade e relevância sobre as diversas rubricas de custos, despesas e encargos, inclusive aquelas ligadas a fretes de exportação, armazenagem, transbordo e demais serviços logísticos discutidos nos autos.

24. À luz do art. 35 do Decreto nº 7.574, de 2011, e do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, o julgador administrativo pode determinar, de ofício, a realização de diligência sempre que entender que o processo não se encontra em condições de imediato julgamento, por ausência de elementos fático-contábeis suficientes para a adequada aplicação do direito. O Regimento Interno do CARF, por sua vez, ao disciplinar o uso da resolução para realização de diligência ou perícia, recomenda que o voto respectivo explicita as razões pelas quais o feito não está maduro para julgamento e detalhe, de forma clara, as providências a serem adotadas pela unidade de origem.

25. Diante desse contexto, entendo que a preliminar deve ser acolhida, não para, desde logo, refazer os cálculos de rateio nesta instância, mas para reconhecer a necessidade de prévio saneamento probatório e de reconstituição analítica que serviram de base à apuração dos índices de rateio e das glosas deles decorrentes. Sem essa etapa instrutória, não há como se aferir, com a precisão exigida, o efetivo impacto da exclusão das rubricas não qualificáveis como receita bruta sobre o crédito em discussão.

26. Neste sentido, e acolhendo a preliminar, converto o julgamento em diligência, a ser cumprida nos seguintes termos, nos moldes do Regimento Interno do CARF:

27. Diante do acolhimento da preliminar, converto o julgamento em diligência, a ser cumprida nos seguintes termos:

(A) À Unidade de Origem:

a.1. Notificar a Recorrente para que demonstre, de forma analítica, todas as rubricas de insumo relacionadas no Recurso Voluntário ao seu processo produtivo, indicando, para cada uma delas, a etapa do processo em que são aplicadas, bem como sua essencialidade ou relevância sobre o conceito de insumo à luz do Tema Repetitivo 779 (REsp 1.221.170/PR;

a.2. Em seguida, a fiscalização deverá certificar se a demonstração apresentada corresponde, de fato, ao alegado, à vista da realidade

operacional da empresa e dos parâmetros jurídicos mencionados à luz do entendimento firmado no parecer COSIT 05/2018.

a.3. Intimar a Recorrente a apresentar o plano de contas contábeis analítico do período de apuração em discussão, de modo a permitir o cotejo entre as contas utilizadas e as rubricas de custos, despesas, encargos e insumos que embasaram os créditos pleiteados.

a.4. Intimar a Recorrente a apresentar o mapa de depreciação dos bens do ativo imobilizado considerados na apuração dos créditos de PIS/Pasep e Cofins, para o período fiscalizado, e, na sequência, caberá à Unidade de Origem apontar expressamente as eventuais apropriações em duplicidade de créditos (seja entre modalidades distintas – custo de aquisição x depreciação –, seja por repetição de parcelas em períodos diversos), indicando bens, valores e competências envolvidas.

(B) À DRJ de origem:

b.1. demonstre o recálculo do critério adotado no acórdão 14-87.583, proferido pela 14ª Turma da DRJ/POR, em 27 de agosto de 2018, indicando os valores de créditos apurados e as respectivas absorções desses créditos pelas compensações homologadas tacitamente, de modo a evidenciar se há, ou não, saldo disponível para compensar nos presentes autos.

28. Cumpridas as diligências e retornando os autos a este Conselho, o processo ficará em condições de prosseguimento do julgamento de mérito, já à luz dos novos elementos fático-contábeis e da posição de crédito efetivamente apurada.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves