



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



**Processo n°** 13822.000119/2005-73  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** **3301-011.201 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 25 de outubro de 2021  
**Recorrente** CLEALCO ACUCAR E ALCOOL S/A EM RECUPERACAO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, assim são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Semíramis de Oliveira Duro, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Ari Vendramini, o Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, substituído pelo conselheiro Marcos Antonio Borges.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente de Pedido de Ressarcimento de créditos apurados pela sistemática da não-cumulatividade, compensado com créditos tributários do próprio interessado através de PER/DCOMP, conforme dados abaixo:

- Crédito: Cofins não cumulativo
- Período de apuração: 1º trimestre de 2005
- Valor pleiteado: R\$ 186.564,64

AUTO DE INFRAÇÃO - fls. 364

Efetuada a verificação fiscal junto ao interessado, foi lavrado Auto de Infração para formalização da glosa dos créditos, onde foram apuradas irregularidades na formação do crédito objeto do presente processo, a saber:

a) Bens utilizados como insumos.

Baseado no conceito de insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, dado pelo art. 8º, § 4º c/c § 9º, da Instrução Normativa nº 404, de 2004 a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades químicas ou físicas, em função de ação **diretamente** exercida sobre o produto em fabricação, desde que não esteja incluído no ativo imobilizado, o auditor fiscal verificou a existência de registros de despesas não incluídos nesse conceito.

Inicialmente, verificou diferenças entre os valores informados na planilha “Livro do PIS e Cofins Consolidado 2007” e no DACON. Intimado, o interessado informou que no DACON informou que, além dos insumos relacionados nas planilhas, incluiu as aquisições de cana de açúcar de pessoas jurídicas.

A fiscalização ressaltou que, de acordo com a Lei nº 10.925/2004, arts. 8º e 9º, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 606, de 2006, as aquisições de insumos de origem agropecuária geram direito **a crédito presumido à alíquota de 2,66%**, e não ao crédito referente aos insumos, da linha 02 dos DACON e, portanto, não serão considerados nesse item e serão analisados em item próprio, do Auto de Infração.

A seguir, efetuou a análise referente aos grupos que compuseram a planilha de cálculo dos insumos.

a.1) Material Intermediário - Serviço de Manutenção.

Da análise da planilha correspondente e das notas fiscais nela relacionadas, verificou que parte dos gastos não se refere à aquisição de insumos, matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, utilizados ou aplicados diretamente no processo de fabricação do açúcar, referindo-se a partes e peças de veículos, caminhões, ônibus, máquinas agrícolas e aquisição de pneus, assim como despesas diversas tais como: locação de veículos para uso administrativo e obras de recuperação de rodovias.

Ressalta que tais gastos não se dão no âmbito do processo produtivo, mas sim em etapas anteriores ou posteriores à produção. Ressalta, também, que considerou somente os gastos referentes a combustíveis e lubrificantes, para os quais há expressa autorização para a inclusão no conceito de insumos.

a.2) Material Intermediário - Serviço de Manutenção Industrial.

Que efetuou a glosa referente a gastos com bens não diretamente consumidos na fabricação de bens destinados à venda, tais como gastos com construção civil, com reparação de caminhões, reboques, com tintas vernizes diluentes (Estoque tintas), cimento, etc.

a.3) Fretes

Glosou as despesas com fretes referentes a transporte de pessoas, por não se enquadrarem no disposto no art. 3º, § 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

b) Do método da apropriação do crédito presumido.

Verificou que o interessado informou que o método de determinação dos créditos foi com base na proporção dos custos diretamente apropriados. Assim, intimou o interessado a comprovar que os valores dos créditos informados nos DACON e nos livros auxiliares do PIS e Cofins são referentes apenas aos custos, despesas e encargos vinculados à receita sujeita ao regime não-cumulativo da exportação.

Examinando a documentação apresentada, verificou-se que, no preenchimento dos DACON, o interessado não utilizou o método de apropriação direta, uma vez que todo o custo da cana de açúcar (insumo), do preparo e processamento da cana, da extração do caldo e do suporte a produção industrial foram apropriados, na sua totalidade, para o produto açúcar, ou seja, todos os custos comuns, vinculados às receitas sujeitas aos regimes cumulativo e não-cumulativo foram aproveitados integralmente como sendo regime não-cumulativo.

Em resumo, nos DACON entendeu o interessado apropriar todo o gasto com a aquisição do insumo cana de açúcar para o produto açúcar, independentemente se dela foi produzido álcool.

Verificou, também:

a) Que a soma dos saldos mensais das contas é inferior ao valor mensal dos insumos informados nos DACON, para o que somou valores de materiais em estoque, conforme resumo de fls. 23 (numeração constante no relatório do Auto de Infração);

b) Inconsistências nas informações das planilhas apresentadas, demonstrando que os Razões não comprovam o método de apropriação direta e nem condizem com os valores dos DACON, pois:

b.1) conforme esclarecimento do interessado, no valor dos insumos informados nos DACON está incluído o valor da cana adquirida de pessoas jurídicas e na planilha de fls 24 a 26 (numeração constante no relatório do Auto de Infração), não consta a conta correspondente a tal insumo;

b.2) a soma dos saldos mensais das contas é inferior ao valor mensal dos insumos informados nos DACON (e diferente do valor da cana adquirida de pessoa jurídica) e para chegar ao valor informado nos DACON, o interessado somou o valor dos materiais em estoque, conforme consta no resumo apresentado às fls. 23 (numeração constante no relatório do Auto de Infração); e

b.3) na planilha há contas estranhas ao conceito de insumo, tais como “Consultoria”, “Copa, cozinha e limpeza”, “Gêneros Alimentícios”, “Lanches e Refeições”, “Uniformes” e “Seguros Gerais”.

Pelos fatos expostos, constata-se que o método de aproveitamento dos créditos, informado nos DACON, não pode ser caracterizado como de apropriação direta, pois os custos comuns à receita sujeita ao regime não-cumulativo e ao cumulativo foram informados integralmente como sendo de receita de exportação e os Razões apresentados não comprovam o declarado nos DACON e nas planilhas com a descrição dos insumos e, considerando que o interessado auferiu receitas sujeitas a ambos os regimes de tributação, com base no disposto nos arts. 3º, §§ 7º e 8º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, deve ser utilizado o método de rateio proporcional da receita bruta.

Assim, calculou os percentuais aplicáveis a cada regime de tributação e aplicou-os aos valores dos gastos considerados como insumos, apurando o valor do crédito a aproveitar no período.

b.1) Energia Elétrica e Contraprestações de arrendamento mercantil.

Considerando a utilização do método de rateio proporcional para a apuração dos créditos, recalculou os valores dos gastos com energia elétrica e das contraprestações de arrendamento mercantil considerados como créditos apurados no regime não-cumulativo.

c) Base de cálculo do crédito a descontar referente ao Ativo Imobilizado - com base no valor de aquisição (linha 10 da Ficha 16 A do DACON)

Cita a legislação regência e constatou que o interessado incluiu na base de cálculo dos créditos referentes a bens do ativo imobilizado:

a) 1/48 de valores de aquisição de bens adquiridos antes de 01/05/2004, contrariando o art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, o art. 3º, § 14 c/c art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003;

b) 1/24 de valores de aquisição de bens diferentes de máquinas e equipamentos, tais como edificações, veículos, motos, micro-ônibus, caminhões, etc., contrariando o art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, o art. 3º, § 14 c/c art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003;

c) bens que não foram utilizados exclusivamente no processo industrial, tais como: rádio motorola, computadores de bordo, tratores, lavador de veículos, replantador de cana, colheitadeira de cana, etc, contrariando o disposto no art. 3º, inciso VI, e § 1º, inciso II, da Lei nº 10.837, de 2002, e art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, e demais dispositivos legais acima citados;

d) bens vinculados às receitas sujeitas ao regime cumulativo, tais como destilaria, tanque de álcool, fábrica de álcool, etc;

e) bens comuns à fabricação de produtos sujeitos aos regimes cumulativo e não-cumulativo, tais como balanças, picadores de cana, moendas, mão alimentadora, etc.

Com base nas verificações, efetuou a glosa referente aos valores relacionados nos itens “a” a “d” acima. Aos valores referentes ao item “e”, aplicou-se o percentual de rateio proporcional apurado para os períodos.

d) Outros Créditos a descontar (linha 25 da ficha 12 do DACON)

Verificou que o interessado registrou créditos da contribuição, referente a valor do frete pago a pessoas físicas, contrariando as disposições do inciso IX, do art. 3º c/c art 15, ambos da Lei n.º 10.833, de 2003.

Conclusão do Auto de Infração

Com base nas verificações efetuadas, a fiscalização elaborou demonstrativo de cálculo para a apuração correta do crédito da contribuição do período de apuração referenciado, a que o contribuinte tem direito, que montou ao valor de R\$ 129.217,13.

PARECER SAORT E DESPACHO DECISÓRIO - fls. 378 e 389

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Araçatuba, através do Parecer Saort, reproduziu as informações do Auto de Infração e propôs o deferimento do valor de R\$ 129.217,13, como direito creditório do interessado passível de compensação.

Através do Despacho Decisório (DD), acataram-se as conclusões do Parecer Saort, deferindo em parte o pedido de ressarcimento, reconhecendo ao interessado o direito creditório ao valor proposto no Parecer, e homologando as compensações efetuadas até o limite do direito creditório reconhecido.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE - fls. 417

Ciente das conclusões do Despacho Decisório (DD), o interessado apresentou manifestação de inconformidade (MI), onde relata os fatos e faz as suas contrárias alegações onde, preliminarmente, alega que os créditos objeto do presente processo já foram apreciados nos autos do processo 15868.000012/201091 e, assim, constata-se a duplicidade das glosas de créditos e da cobrança dos valores atinentes às referidas glosas. Junta cópia do Auto de Infração que seria objeto do referido processo.

Em seguida, faz longa exposição a respeito do direito ao crédito da PIS/Cofins, relatando o histórico da edição dos atos legais, faz considerações sobre o conceito de não-cumulatividade, destacando a diferença entre esse conceito, para o PIS e Cofins, e o conceito aplicável ao ICMS e IPI, que não foi observada pela fiscalização.

Continua, dizendo que mantidas as restrições impostas pela fiscalização, as contribuições tornam-se cumulativas e as tornam inconstitucionais e ilegais, devendo ser observada a lei e os mandamentos constitucionais, em especial, a vontade do legislador, e que as Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003, ao impor um rol taxativo de créditos a serem aproveitados (art. 3º) não se mostram adequadas e subsumidas ao comando constitucional contido no § 12, do art. 195, da CF, ficando evidenciada a inconstitucionalidade das limitações ao direito de créditos de PIS/Cofins, tal como colocada nas referidas leis.

Assim, na esteira do entendimento constitucional, é necessário o reconhecimento do direito de crédito em relação a todas as despesas necessárias à produção do resultado econômico e, não sendo esse o entendimento a ser esposado, é certo que o procedimento fiscal é absurdo pois glosou mais de 85% dos créditos levantados, sendo que todos os insumos glosados são aplicados no processo produtivo do requerente, a saber:

Material Intermediário – Serviço de Manutenção.

Que o conceito de insumos, adotado pelo fisco, em totalmente distorcido, uma vez que é desconsiderado parte do processo industrial do requerente, qual seja, a produção do insumo cana de açúcar, onde tem-se o preparo do solo, o plantio da cana, os tratos culturais, o corte, e o transporte da cana para a fabricação dos produtos.

Que nesse processo são utilizados tratores, caminhões e máquinas para tais procedimentos e, assim, as peças para esses veículos são indispensáveis para o processo de produção.

Que as disposições da IN SRF n.º 247, de 2002 está eivada de inconstitucionalidade, uma vez que subverte o estabelecido em lei e que, ao incluir os combustíveis e lubrificantes como insumos que dão direito a crédito, o objetivo do legislador foi estabelecer um rol exemplificativo de bens e serviços, e não taxativos, como quer o fisco.

Assim, é de se reconsiderar tal glosa, pois o bens expressamente impugnados são materiais intermediários inseridos e que se desgastam no decorrer do processo produtivo.

#### Material Intermediário – Serviço de Manutenção Industrial.

Alega o mesmo entendimento do item anterior, contestando especificamente as glosas dos serviços de reparação de equipamentos, manutenção de moenda e outros, pois são equipamentos e serviços utilizados no processo produtivo e que sem esse insumos o processo não decorre sem prejuízo para o requerente e que a falta dos mesmos inviabilizaria a continuidade empresarial.

Que deve ser revisada a glosa, haja vista a existência de erro material, bem como equívoco conceitual sobre a interpretação da norma, e que as notas fiscais e fornecedores mencionados estão inseridos no processo produtivo.

#### Do direito ao crédito do frete.

Contesta a glosa referente a fretes pagos a pessoa jurídica quando atinentes a transporte de pessoal, de mercadorias para terceiros e aquisição de materiais. Alega que entre as glosas constam despesas de frete nas operações de venda, o que está expressamente previsto no inciso IX do art. 3º, da Lei n.º 10.833, de 2003., que faz referência aos incisos I e II do próprio art. 3º, que definem o direito a crédito sobre os bens adquiridos para revenda ou bens e serviços utilizados como insumos, daí a razão para a inclusão dos serviços de transporte gasto em seu processo produtivo.

#### Do método de Apuração de Créditos (Créditos Presumidos da Cana de Açúcar)

Que a fiscalização, ao arrepio da lei, desconsiderou o método de apropriação de créditos elaborado pelo contribuinte, optando pelo mais oneroso, argumentando que todos os custos de cana, seu processamento, extração de caldo, suporte industrial e outros são apropriados para o produto açúcar, e que os Razões não permitem identificar quais os produtos, insumos ou fornecedores dos custos apropriados, bem como há Razões em que as notas fiscais e fornecedores não constam dos livros auxiliares de PIS/Cofins.

Que a legislação é clara quanto ao direito do contribuinte optar entre o método de apropriação direta e o método de rateio proporcional, no caso de existência de receitas sujeitas a ambos os regimes de tributação.

Que o sistema de custo integrado separa os custos destinados à fabricação de açúcar e álcool, de modo que os insumos destinados a cada processo sejam diretamente direcionados a seus respectivos centros de requisição contábeis.

Que todo o volume de cana, o processo de extração do caldo e o suporte industrial são exatamente custos de fabricação de açúcar, vez que cem por cento do caldo resultante desse processo é destinado à fábrica de açúcar e que para a fábrica de álcool somente é destinado o “mel final” que resulta do processo de fabricação de açúcar, o qual vai juntamente com seu respectivo custo de resíduo industrial, e que não houve fabricação de álcool direto da cana.

Quanto a outra alegação, de falta de identificação de fornecedores, produtos, insumos dos custos apropriados, alega que adota há trinta anos tal procedimento, nunca senso questionado pela fiscalização e que tal procedimento é reconhecido a adotado como parte integrante das melhores técnicas de escrituração, que todas as requisições e notas fiscais foram apresentadas, o que deu margem à discussão sobre o conceito de insumos.

Quanto a argumentação de que há Razões nos quais notas fiscais e fornecedores relacionados não constam nos Livros Auxiliares, que tais livros não são obrigatórios e não possuem regramento específico para se preenchimento.

Que inexistem custos comuns que são apropriados somente para a parte de produção não cumulativa, conforme mostra o trabalho pericial anexo que o processo de fabricação de açúcar e de álcool são independentes e partem de pontos totalmente distintos e que deve ser respeitado o sistema de custo integrado existente e mantido pelo interessado, e que a fiscalização obteve acesso a todos os documentos atinentes aos créditos.

Da energia elétrica e das contraprestações de arrendamento mercantil

Nesses itens, reitera as alegações acima quanto a apropriação do crédito presumidos.

Dos encargos de depreciação dos ativos

Nesse caso, alega que a lei faz referência expressa aos bens do ativo imobilizado utilizados na **fabricação ou produção** dos bens e produtos destinados à venda, não estabelecendo a necessidade de contato direto e desgaste na composição do produto final, ou seja, os caminhões, tratores, reboques são inseridos no processo produtivo e, na comercialização, são necessários veículos, telefones, computadores e outros equipamentos para que o processo industrial seja completo.

Quanto a limitação de apropriação desse tipo de crédito para os bens adquiridos anteriormente a maio e outubro de 1994, o requerente entende que afronta o princípio da legalidade, pois o direito ao crédito foi previamente constituído com a entrada do bem no ativo, havendo direito adquirido desde tal evento e somente a apropriação do direito pré-constituído se dá mês a mês, conforme previsto na lei.

E que não há o que se falar em proporcionalidade de receitas, haja visto o sistema de custo integrado, conforme acima explanado.

Do pedido

Requer o recebimento da manifestação de inconformidade e que a mesma seja julgada procedente, protestando pela produção de todos os meios de prova, em especial pela designação de perícia técnica para definição do processo produtivo da Defendente.

A 5ª Turma da DRJ/RPO, no Acórdão n.º 14-36.180, manteve as glosas dos créditos, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PEDIDO DE PERÍCIA.

Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV, do art. 57, do Decreto n.º 7.574, de 2011.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração:

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos do COFINS não-cumulativo, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETES E INSUMOS PAGOS A PESSOA FÍSICA.

Somente custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, dão direito ao crédito, por expressa previsão legal art. 3º, §§, 3º, da Lei n.º 10.833, de 2003.

**CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS DE DEPRECIÇÃO.**

Apenas os bens integrantes do Ativo Imobilizado, adquiridos posteriormente a 01/05/2004 e diretamente ligados ao processo produtivo da empresa podem gerar despesas de depreciação que dão direito ao creditamento na apuração do PIS e da Cofins.

**DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS COMUNS VINCULADOS A RECEITAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA CUMULATIVA E NÃO CUMULATIVA. RATEIO PROPORCIONAL. NECESSIDADE.**

No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência cumulativa e não cumulativa, não havendo sistema contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessário se faz a apropriação por meio de rateio proporcional, nos termos do disposto no § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.

Em Recurso Voluntário, a empresa reitera os argumentos da sua manifestação de inconformidade, para pleitear o reconhecimento dos créditos.

Por meio da Resolução nº 3301-001.046, esta Turma converteu o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem: (i) intimasse a Recorrente para trazer aos autos, em 60 dias, prorrogáveis por igual período:

- a) Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, para o produto AÇÚCAR, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo;
  - b) Indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos;
  - c) Apontar e descrever o uso de bens do ativo imobilizado no processo de produção que foram glosados, especificando-os;
  - d) Apresente a segregação entre os fretes: 1- venda; 2- compra de insumos e 3- *intercompany*, indicando as respectivas notas fiscais que foram glosadas;
  - e) Esclarecer se, para o período em análise, a cana de açúcar foi adquirida na integralidade de terceiros/pessoas jurídicas.
- ii) Indique os insumos e os bens do ativo permanente que são comuns à produção de açúcar e de álcool, detalhando-os.
  - iii) Ato contínuo à juntada da documentação pelo contribuinte (itens i e ii), manifeste-se a autoridade fiscal, considerando o disposto no Parecer Normativo RFB nº 5/2018.

A empresa apresentou Laudo técnico e planilhas elaboradas pela PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes Ltda..

Realizada a diligência, a autoridade fiscal concluiu que no período das glosas a Recorrente não produziu a cana de açúcar.

Em manifestação à diligência, o contribuinte critica o trabalho fiscal, ratificando o seu direito à reversão das glosas, conforme informações do Laudo técnico.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, a análise fiscal efetuada voltou-se à verificação dos créditos de PIS/COFINS informados pelo contribuinte no DACON, que foram objeto de pedidos de ressarcimento/compensação.

Um dos pontos controvertidos nestes autos é o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não-cumulativa das contribuições.

A Recorrente pleiteia os créditos de gastos que entende como essenciais para sua atividade.

Declara como atividade o processo verticalizado da produção do açúcar e álcool, desde o plantio da cana-de-açúcar até a industrialização desses dois principais produtos.

O conceito de insumo que norteou a autuação é o restrito, no sentido de que são somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade:

Assim, na definição de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda, foram enquadrados como insumos pelas citadas Instruções Normativas da Receita Federal, as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação de produtos.

Ressalte-se que a DRJ seguiu a mesma linha da auditoria dos créditos.

Esta 1ª Turma de Julgamento já adotava a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do Imposto sobre a Renda. Dessa forma, o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Em razão disso, deve haver a análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade, para se aferir o que é insumo.

Ademais, sobreveio o julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF n.º 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

Em virtude do julgamento desse recurso especial, a RFB editou o Parecer Normativo n.º 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU 18/12/2018), que prescreveu:

Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

**Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.**

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

As glosas são analisadas a seguir.

### **Produção de cana-de-açúcar**

Sustenta a Recorrente que a cana-de-açúcar é utilizada como matéria-prima pelas plantas industriais e é oriunda de (i) produção própria e (ii) aquisições de produtores rurais pessoas físicas e pessoas jurídicas. Esclarece que as aquisições de terceiros se deram mediante contratos de fornecimento de cana-de-açúcar com CCT, pelos quais a Clealco assume o corte, carregamento e transporte do produto até suas plantas industriais.

Por isso, na diligência determinada, buscou-se identificar a existência de créditos relacionados ao cultivo da cana-de-açúcar, solicitando que o contribuinte esclarecesse se, para o período em análise, a cana de açúcar foi adquirida na integralidade de terceiros/pessoas jurídicas.

Contudo, o relatório fiscal afirmou que toda a cana foi comprada e não produzida:

9. Sabe-se que, atualmente, a empresa é produtora de seu insumo básico, cana-de-açúcar. Mas, no passado não foi assim. Antes, o *modus operandi* da empresa foi estruturado de maneira que a matéria prima fundamental (cana-de-açúcar) fosse **COMPRADA** e não **PRODUZIDA**. Esta informação nos foi passada pelos prepostos da empresa no decorrer do procedimento fiscal.

10. A informação é confirmada pela documentação apresentada, conforme se esclarece detalhadamente no Tópico VII – DO PROCESSO PRODUTIVO.

(...)

**32. O interessado fabrica principalmente álcool e açúcar.**

**Entretanto, em todo o período do 2º trimestre de 2004 ao 2º trimestre de 2010 (período correspondente às diligências solicitadas pelo CARF nos 43 processos) o interessado operou muito mais como uma indústria de que como uma agroindústria.**

(...)

**36. A informação foi apresentada pelo próprio interessado, e está devidamente juntada aos correspondentes processos. Constata-se que apenas em 2009 e 2010 o interessado produziu parcela significativa de cana-de-açúcar. Nos anos de 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008 a parcela de cana própria é INSIGNIFICANTE ou ZERO.**

**37. Saliente-se que, mesmo para o período em que o interessado produziu sua matéria prima, ele deveria realizar o devido rateio.**

(...)

38. O interessado produziu no período sob análise, 3º trimestre de 2004, 0,0% do total da cana-de-açúcar utilizada no processo de industrialização. Por óbvio, isso não caracteriza os conceitos de ESSENCIALIDADE e nem de RELEVÂNCIA dentro do processo industrial. O interessado operou efetivamente como uma indústria e não como uma agroindústria.

39. Entretanto, nas operações de aquisição da cana-de-açúcar, via de regra, o interessado é responsável pela CTT, colheita, transbordo e transporte. Por pertinente, sobre este ponto faremos alguns esclarecimentos a seguir.

40. Quanto à **aquisição** de matéria prima, já há ampla definição a respeito da correta técnica fiscal e contábil, em especial definida nos procedimentos aplicados na contabilidade de custos, controles de estoques e incoterms (CIF, FOB etc). A definição de ser o gasto conceituado como custo incorrido no processo de produção, ou como despesa, sempre levou em consideração o fato de que **o gasto deve ser identificado com a mercadoria adquirida.**

(...)

45. De fato é um aspecto importantíssimo da NÃO CUMULATIVIDADE, pois já é consagrado pela sistemática que o crédito é permitido quando o bem é para revenda ou utilizado como insumo, e que em operações finalísticas, do tipo, venda a consumidor final e compra de material para uso e consumo não há direito ao crédito, pois não haverá a incidência em cascata.

46. Segue, apenas para visualização, parte de uma NF. Nota-se o campo "VALOR DO FRETE" e "OUTRAS DESPESAS":

CÁLCULO DO IMPOSTO							
BASE DE CÁLCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLCULO DO IPI	VALOR DO IPI	VALOR IPI IMPORTAÇÃO	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS		
1.010,00	151,50	0,00	0,00	0,00	1.000,00		
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS	VALOR TOTAL DO IPI	VALOR TOTAL DA NOTA		
0,00	0,00	0,00	10,00	0,00	1.010,00		

47. O CTT, se realizado pelo próprio vendedor da cana de açúcar, e destacado nos campos "VALOR DO FRETE" e "OUTRAS DESPESAS" estaria devidamente identificado ao insumo adquirido. NÃO FOI REALIZADO.

48. O CTT, se realizado por terceiro prestador de serviço, e acobertado pelo competente conhecimento de transporte devidamente preenchido, com a vinculação à NF do insumo adquirido, e com os registros na contabilidade de custos e controles de estoques, estaria devidamente identificado ao insumo adquirido. NÃO FOI REALIZADO.

49. O CTT, se realizado pelo interessado, com os competentes registros e vinculações feitos na contabilidade de custos e controles de estoques, estaria devidamente identificado ao insumo adquirido. NÃO FOI REALIZADO.

50. A verdade é, que, o interessado não participa do processo de plantio, colheita e industrialização da cana-de-açúcar, ele participa do processo de colheita e industrialização. Entretanto, a participação no processo de colheita se dá da mesma forma que uma empresa industrial qualquer compra insumo e é responsável pelo frete e seguro da mercadoria adquirida.

Supostamente haveria o direito ao crédito, caso houvesse a devida emissão das notas fiscais, conhecimentos de transportes etc, e os devidos registros fiscais e contábeis.

E conclui:

No período do 2º trimestre de 2004 ao 2º trimestre de 2010 (período correspondente às diligências solicitadas pelo CARF nos 43 processos) o interessado operou praticamente exclusivamente como uma INDÚSTRIA e não como uma AGROINDÚSTRIA. Apenas a partir de 2009 o interessado começou a produzir parcela significativa da cana-de-açúcar. **Especificamente no 1º trimestre de 2005 o interessado NÃO PRODUZIU NADA DE CANA PRÓPRIA.**

O STJ no REsp 1.221.170/PR não aceitou a tese de conceituar como insumo todo e qualquer tipo de despesa. Adotou interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de ESSENCIALIDADE ou RELEVÂNCIA.

Para a definição desta essencialidade ou relevância o STJ deixou clara a importância de se verificar a ATIVIDADE e o PROCESSO DE PRODUÇÃO.

O interessado, via de regra, tem custos correlacionados ao insumo adquirido. Ele participa da COLHEITA, TRANSBORDO e TRANSPORTE do insumo cana-de-açúcar (CTT). Entretanto, isso não o transforma na condição de produtor, retirando-o da condição de comprador, e, os gastos com o CTT não foram escriturados e contabilizadas de conformidade com as disposições constantes na legislação.

Essa questão não se amolda ao NOVO CONCEITO DE INSUMO definido pelo STJ, trata-se de questão relacionada à **aquisição** de matéria prima, e seus **gastos correlacionados**. Já há ampla definição sobre a correta técnica contábil, em especial definida nos procedimentos aplicados na contabilidade de custos, controles de estoques e incoterms (CIF, FOB etc). A definição de ser o gasto conceituado como custo incorrido no processo de produção, ou como despesa, sempre levou em consideração o fato de que o gasto deve ser identificado com a mercadoria adquirida e integrar os controles da contabilidade de custos.

Quanto ao CTT, para que houvesse direito ao crédito deveriam ser cumpridas as determinações legais, quais sejam: No caso do CTT ser realizado pelo próprio vendedor da cana-de-açúcar, os correspondentes valores deveriam ser destacados nos campos da NF "VALOR DO FRETE" e "OUTRAS DESPESAS", assim o gasto estaria devidamente identificado ao insumo adquirido; No caso do CTT ser realizado por terceiro prestador de serviço, os correspondentes valores deveriam estar acobertados por conhecimento de transporte devidamente preenchido, com vinculação à NF do insumo adquirido, e também deveriam ser realizados os competentes registros na contabilidade de custos e controles de estoques, assim o gasto estaria devidamente identificado ao insumo adquirido; e, no caso do CTT ser realizado pelo próprio interessado, os correspondentes valores deveriam estar acobertado por manifesto de carga devidamente preenchido, com vinculação à NF do insumo adquirido, e também deveriam ser realizados os competentes registros na contabilidade de custos e controles de estoques, assim o gasto estaria devidamente identificado ao insumo adquirido. Nada disso foi feito.

O interessado apenas vê direitos, direitos e direitos, mas, se levarmos ao pé da letra esta situação de registros e contabilizações do CTT, poderia ser aventada situação de **omissão de receita**. Ora, considerando que a matéria prima não é própria, o CTT se amolda muito mais a uma receita de prestação de serviços da usina que foi deixada à margem da escrituração, com omissão de recolhimentos tributários, em especial das contribuições ao PIS e Cofins.

Dessa forma, não cabe o creditamento sobre os insumos empregados em etapa agrícola, desde o preparo do solo até a colheita, eis que inexistente para o período de apuração do presente processo.

Segundo a autoridade diligenciante, não cabe o crédito dos custos apontados como relacionados à aquisição de insumo cana de açúcar (corte, carregamento e transporte do produto até suas plantas industriais), pois como visto acima no item 58 do relatório fiscal, não há liquidez e certeza desses valores, já que não tem suporte em documentação.

Entretanto, consta no relatório fiscal que acompanhou o auto das glosas, que a autoridade na origem não glosou os fretes de aquisição do insumo cana-de-açúcar.

Diante disso, ao contrário do que alega a Recorrente na manifestação sobre a diligência, entendo que não há alteração de critério jurídico, em ofensa ao art. 146, do CTN, na manutenção de glosas relacionadas à fase agrícola. Isso porque cabia à diligência justamente a investigação do processo vertical de produção com o fim de identificar os insumos passíveis de creditamento que teriam sido glosados indevidamente.

Dessa forma, de um lado, para o período deste processo não houve produção agrícola e, por outro, a natureza dos dispêndios CCT não foram identificados na escrituração (relembrando que não houve glosa de frete de aquisição de cana).

### **Rateio Proporcional**

Consignou a autoridade fiscal, no relatório da diligência que:

#### DA APROPRIAÇÃO DIRETA “*versus*” RATEIO PROPORCIONAL

51. O interessado não realizou o rateio proporcional com base na receita, alegando que realizava a apropriação direta (conforme consta na EFD CONTRIBUIÇÕES). NÃO É VERDADE. O interessado não tinha contabilidade de custos integrada com a escrituração, e não realizou a apropriação direta dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas da não cumulatividade e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa das contribuições. Ainda que tivesse, os valores estariam incorretos, pois estava sendo pleiteado crédito sobre praticamente 100% dos custos/despesas, quando estes custos/despesas são aplicados na elaboração de produto sujeito ao regime cumulativo e produto sujeito ao regime não cumulativo.

52. Além de ser óbvio, pois não tem sentido nenhum que seja pleiteado crédito da não cumulatividade sobre parcela correlacionada à sistemática da cumulatividade, há determinação de LEI neste sentido (não apenas determinações em INs). Segue dispositivo da Lei nº 10.833 de 2003 (o mesmo dispositivo consta na Lei 10.637 de 2002:

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

*[...]*

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.*

*§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

*I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

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

*§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.*

53. Até o momento da realização da presente diligência fiscal, mesmo esse questionamento sem sentido era levantado insistentemente pelos advogados do interessado. Inclusive, mesmo no decorrer da diligência o interessado não havia realizado a segregação das receitas oriundas da venda de produtos sob a sistemática cumulativa e sob a sistemática não cumulativa, vindo a fazê-lo apenas na complementação da resposta à Intimação Fiscal, conforme já noticiado. Dos males o menor, ao menos esta situação de crédito pleiteado pela sistemática da não cumulatividade sobre parcela correlacionada à sistemática da cumulatividade, fica resolvida.

E concluiu:

62. Finalizando, o interessado **concordou que incorreu em erro ao não realizar o rateio proporcional com base na receita (inciso II do § 8º do artigo 3º da Lei 10.833/2003, mesmo dispositivo da Lei 10.637/2002). Dessa forma, a base de cálculo dos créditos sobre exportação do trimestre já deveria ser ajustada considerando o rateio.**

Entretanto, mesmo sobre esta parcela ajustada entendemos não haver direito a créditos, pois para ter direito a créditos contra a Fazenda Pública deve haver respaldo e detalhamento das operações de maneira correta. O que não houve.

Os créditos contra a Fazenda Pública têm de ser LÍQUIDOS E CERTOS AMPARADOS EM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA, e em PROCEDIMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS ADEQUADOS AO PROCESSO INDUSTRIAL.

A análise desta Turma de julgamento objetiva a revisão dos créditos glosados, o que também deve levar em consideração os devidos cálculos de rateio proporcional, nos termos do inciso II do §8º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 e da Lei n.º 10.637/2002, uma vez que as atividades da Recorrente estão sujeitas à sistemática da não-cumulatividade (açúcar) e da apuração cumulativa (álcool), afastando-se o método de apropriação direta dos créditos.

Cabe destacar que a Recorrente informou os bens do ativo comuns à produção de açúcar e álcool (Capítulo 11 do Laudo do Processo Produtivo), cabendo o creditamento aplicando-se o critério de rateio proporcional. A Recorrente também detalhou os itens empregados especificamente na produção de álcool por meio da aba “Base Saída Centro Custo Consol.”, sobre esses dispêndios não cabe a tomada de crédito.

Na mesma toada, correta a glosa dos valores dos créditos referente aos gastos com energia elétrica e das despesas referentes às contraprestações de arrendamento mercantil, para adequação do percentual de rateio.

### **Bens utilizados como insumos**

Como dito acima, a fiscalização aplicou o conceito de insumo das Instruções Normativas nº 247 e 404 para demarcar o que poderia ser objeto de tomada de crédito pelo contribuinte.

#### **a) Material Intermediário - Serviço de Manutenção**

Informa a fiscalização que, da análise da Planilha 01 (Mat. Intermediário - Serv. Manutenção) e das notas fiscais nela relacionadas, constatou-se que os gastos não se referiam a aquisição dos insumos matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados ou aplicados diretamente no processo de fabricação do açúcar.

A Recorrente, por sua vez, aduz que as suas atividades vão do plantio de cana-de-açúcar, passando pela fabricação de açúcar e álcool, até a comercialização de tais produtos, e que as glosas levadas a efeito pela fiscalização se mostraram insubsistentes, já que não foram considerados os insumos efetivamente utilizados no processo produtivo como um todo.

As glosas de dispêndios com a produção agrícola, os custos CCT; preparo/plantio etc., todas devem ser mantidas, por se referirem a parte agrícola de produção da cana, inexistente para o período em análise.

#### **a.2) Material Intermediário - Serviço de Manutenção Industrial**

A fiscalização afirmou que a Planilha 02 (Mat. Interm. - Serv. Manutenção Industrial), em geral, refere-se a produtos e serviços consumidos no processo produtivo industrial, tais como partes e peças de máquinas, serviços de reparo em maquinário etc.

No entanto, dentre eles, a fiscalização encontrou alguns gastos com bens que não teriam sido diretamente consumidos na fabricação dos bens destinados à venda e que, portanto, não se enquadrariam no conceito de insumos.

A Recorrente sustenta que os créditos glosados pela fiscalização no processo industrial são indispensáveis para que ocorra a produção contínua e para evitar o sucateamento do parque industrial.

Prossegue:

No decorrer do processo produtivo são consumidos inúmeros insumos dentre os quais aqueles glosados indevidamente pela fiscalização, tais como, serviços de concretagem, concreto refratário, serviços de perfurações, diluentes, filtros, todos são equipamentos e serviços utilizados no processo produtivo, de modo que, sem estes insumos o processo não decorre sem prejuízos para a Recorrente.

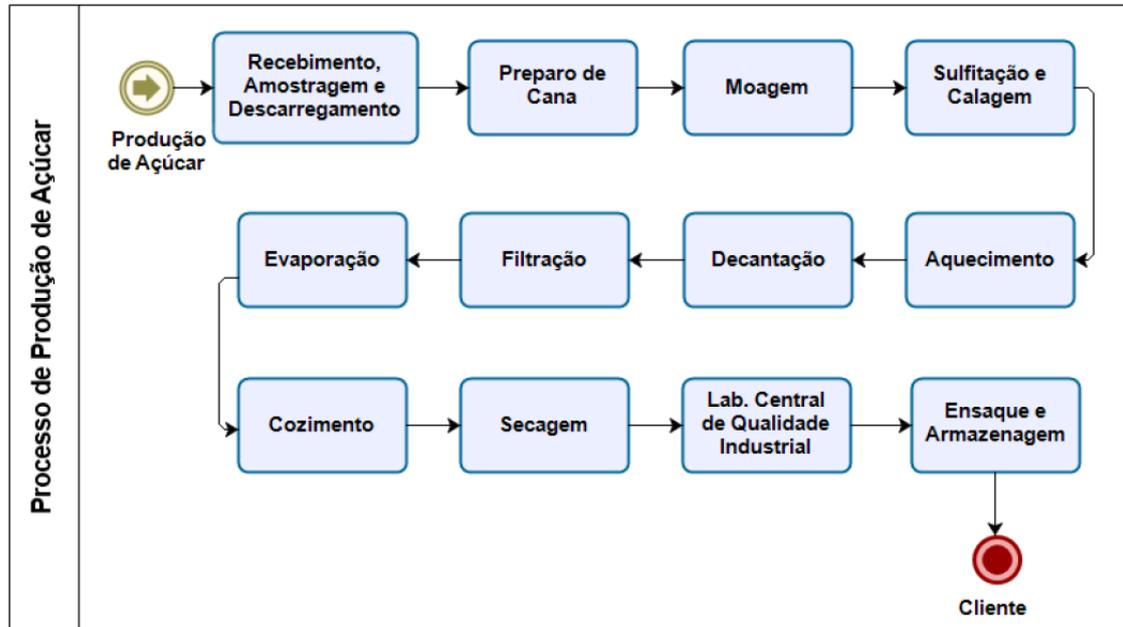
Nesse tópico se incluí ainda a glosa sobre a lenha adquirida para a caldeira, a qual foi efetivamente inserida no processo industrial de geração de energia para todo o parque fabril da Recorrente.

Tal como tratado acima, os dispêndios relacionados a fase agrícola não podem gerar créditos.

Por outro lado, considerando o conceito de insumo fixado pelo STJ, há despesas que permitem creditamento no processo produtivo do açúcar, são as que se referem ao parque

industrial; à segurança e eficiência do processo industrial; manutenção de máquinas e equipamentos ligados às fases da produção industrial e os materiais EPI.

No Laudo, verifica-se que as operações envolvidas na produção do açúcar são (cf. item 10 do Laudo):



Em cotejo do Laudo com a Planilha de “NF glosadas Insumos” elaborada pela PWC, devem ser revertidas as glosas estritamente relacionados à indústria própria do açúcar - serviço industrial; acessórios industriais; bomba injetora/bicos; conjunto de ferramentais; serviços de mecânica industrial; adesivos e abrasivos; automação/instrumentação; carregadeira/balança, construção civil; correias, elétrico/eletrônico; mecânica industrial; óleos e lubrificantes, metais, ferramentas p/ manut. industrial; bens necessários para a execução de manutenções - perfeitamente identificáveis na planilha como utilizados na planta industrial.

Então, devem ser mantidas as glosas relacionadas a parte administrativa, agrícola, refeitório, demais setores e ao processo produtivo do álcool.

Assim, dou parcial provimento ao recurso voluntário neste tópico.

### a.3) Frete

O frete para a entrega de insumos compõe a base de cálculo dos créditos a serem descontados, quando correrem por conta do adquirente e desde que pagos a pessoa jurídica, por integrem os custos, conforme disposto no art. 3º, § 3º da Lei 10.833/03.

Com base nas informações constantes das planilhas e relatórios com a descrição dos gastos, apresentadas pelo contribuinte em meio magnético, a fiscalização elaborou a Planilha 03 (Frete). Então considerou como passíveis de creditamento apenas os fretes que ocorreram para transporte de insumos.

Por conseguinte, glosou os fretes relacionados ao transporte de pessoal, à remessa de mercadorias pela Clealco Açúcar e Álcool para destinatários diversos, a frete pagos a pessoas físicas e a fretes cujos remetentes e/ou cujas notas fiscais da mercadoria transportada não se referem à aquisição de insumos, nem integram custos.

Entendo que não são insumos os fretes relacionados ao transporte de pessoal para o setor industrial e administrativo.

O art. 3º, § 3º da Lei n.º 10.833/03 afasta o direito ao crédito dos fretes de pessoa física.

Por falta de comprovação, deve ser mantida a glosa dos fretes cujas notas fiscais não foram apresentadas (art. 373, do CPC/15).

Por sua vez, o serviço de transporte de açúcar para remessa de armazenagem de produto p/ posterior exportação e os fretes de produtos acabados e inacabados entre estabelecimentos da empresa podem ser objeto de creditamento com suporte no inciso IX do art. 3º e art. 15, II, da Lei n.º 10.833/2003.

#### **Base de cálculo dos créditos a descontar relativos a bens do ativo imobilizado**

Apontou a autoridade fiscal que, nos termos do art. 3º, VI e § 1º, III, da Lei n.º 10.637/2002, art. 3º, § 3º, e art. 15, II da Lei n.º 10.833/2003 (acrescentados pela Lei n.º 10.865/2004) e art. 31 da Lei 10.865/2004, até a data de 31/07/2004, a depreciação dos bens, incorporados ao ativo imobilizado e utilizados exclusivamente na elaboração de produtos destinados à venda, é utilizada para cálculo dos créditos independentemente de suas datas de aquisição. E ainda, a partir de 01/08/2004, gera direito a crédito a depreciação dos bens que, além de estarem incorporados ao ativo imobilizado e de serem utilizados exclusivamente na produção de bens destinados a venda, tenham sido adquiridos a partir de 01/05/2004.

Quanto ao detalhamento da depreciação referente aos subgrupos Veículos e Máq. e Equip., a fiscalização constatou que, em julho, o contribuinte adicionou à base de cálculo dos créditos a depreciação de bens que não foram utilizados exclusivamente na produção dos bens destinados à venda. Já nos meses de agosto e setembro, foi constatado que, além de adicionar à base de cálculo dos créditos a depreciação de bens que não foram utilizados exclusivamente na produção dos bens destinados à venda, o contribuinte também incluiu no cálculo dos créditos a depreciação de bens adquiridos antes de 01/05/2004.

Com isso, concluiu a fiscalização:

Dentre os bens que não foram utilizados exclusivamente na produção de bens destinados à venda, há os veículos utilizados em atividades administrativas (VW Gol, VW Saveiro, GM Astra Sedan) e os utilizados para transporte de insumos até a unidade produtiva ou de produtos acabados para venda (caminhões). No grupo das máquinas e equipamentos, constam tratores, carrocerias/reboques canavieiros (lavoura/transporte da cana), e, ainda, PABX, televisão, rádios; processador de alimentos, câmera fotográfica digital etc.

Por sua vez, a Recorrente reitera que não se pode limitar o processo produtivo ao parque industrial, pois é pessoa jurídica AGROINDUSTRIAL, ou seja, seu processo produtivo se inicia na lavoura:

A lei, nesse caso, adota entendimento de que os equipamentos utilizados na produção, ora, o caminhão, os reboques canavieiros, os tratores, são efetivamente inseridos no processo produtivo da parte rural da pessoa jurídica, levando a cana até a usina, onde começa o processo industrial da mesma.

Já no processo industrial e de comercialização são necessários veículos, telefones, computadores e outros equipamentos para que o processo industrial seja completo, portanto, não há sustentabilidade jurídica ou fática ao posicionamento fiscal, vez que diametralmente oposto aos mandamentos aplicáveis ao caso.

Aqui se tratam de duas situações distintas: a contabilização de encargos referentes a bens não utilizados no processo de fabricação dos produtos e a contabilização de encargos referentes a bens adquiridos anteriormente às datas previstas em lei.

O Laudo técnico, no Quadro 13-4, identifica os principais bens do ativo imobilizado da empresa e suas respectivas utilizações e quantidades no processo produtivo.

Da leitura em conjunto com as Planilhas “Glosados Imobilizados”, cabe a manutenção das glosas relacionadas a fase agrícola, ao processo produtivo do álcool, CCT e local feito para refeição dos colaboradores, manutenção de pátio e jardim e bebedouro. Aos bens comuns à fabricação de produtos sujeitos aos regimes cumulativo e não-cumulativo, deve ser aplicado o critério de rateio proporcional.

Por outro lado, é passível a tomada de crédito dos dispêndios relacionados nas planilhas estritamente como “produção industrial”, tais como FILTRO ROTATIVO VACUO, 10" X 20"; BOMBA DE ALTA PRESSAO LEMASA L-1; PONTE ROLANTE ZANINI 20 TON.; MOTOR WEG TRIFASICO 50 CV; BIG BAG; BOMBA PARA AFERIR MANOMETRO etc.

No tocante à apropriação de créditos em relação à depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004 (art. 31 da Lei nº 10.865/04), a celeuma foi analisada pelo STF, no Recurso Extraordinário 599.316, julgado em repercussão geral, com trânsito em julgado em 20/04/2021. Restou assentado que o art. 31, *caput*, é inconstitucional:

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

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

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

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

Deve ser afastada a trava do limite temporal.

**Do método da apropriação do crédito presumido.**

Dispõem os §§ 7º, 8º e 9º do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002 e Lei n.º 10.833, de 2003:

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

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

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

O disposto no inciso II, do art. 8º, acima transcrito, é bem claro ao determinar que a relação percentual aplica-se aos custos, despesas e encargos **comuns**. Pois bem, tais custos, despesas e encargos incidem sobre a receita de vendas de mercadorias e/ou serviços e, portanto, a relação percentual deve ser apurada entre dentro desse limite, por força do disposto no caput do art. 7º, que dispõe que o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Ademais, o § 9º do art. 3º, acima transcrito, delegou competência à então Secretaria da Receita Federal a editar as normas aplicáveis aos métodos de apuração. Nesse sentido, foi editada a IN SRF n.º 404, de 12 de março de 2004, que dispôs no § 3º de seu art. 21:

§ 3º Para apuração do **crédito decorrente de encargos comuns**, na hipótese do inciso I do § 2º, aplica-se sobre o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas, referentes ao mês de apuração, a relação percentual existente entre os custos vinculados à receita sujeita à incidência não cumulativa e os custos totais incorridos no mês.(grifo nosso).

No caso, alega o interessado que as receitas sujeitas à incidência cumulativa da contribuição (álcool), não tem custos, despesas e encargos comuns com as receitas sujeitas à incidência não cumulativa (açúcar), e que todos os custo da cana, e do processo de extração do caldo e suporte são apropriados diretamente à produção de açúcar, pois o álcool utiliza-se tão somente de resíduo dessa produção, o “mel final”.

**Art. 8º** Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do **caput**, entende-se como insumos:

I utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto

Ora, para a fabricação do álcool, é absolutamente necessário a existência da matéria prima, no caso, a cana, assim como todos os demais produtos e bens utilizados no processo. Sem a cana e todo o processo posterior para a produção do “mel final” não haveria a produção de álcool que gera receitas significantes para a empresa.

Assim, sendo a cana-de-açúcar insumo necessário para a fabricação tanto do álcool como do açúcar, infere-se que tal custo é comum, e deve ser apropriado proporcionalmente, uma vez que não há possibilidade de distinção de custos no processamento para fabricação de ambos os produtos. Tal entendimento aplicasse a todos os custos, despesas e encargos envolvidos na produção de tais produtos.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora