



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



**Processo nº** 15868.000087/2010-72  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-011.203 – 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: 01/01/2006 a 31/03/2006

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.

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 nº 10.833, de 2003.

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

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. Logo, deve ser afastada a limitação temporal, desde que tais bens sejam diretamente ligados ao processo produtivo da empresa.

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.

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

**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 n.º 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.

**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 DEPRECIAÇÃO.**

No tocante à apropriação de créditos em relação à depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004 (art. 31 da Lei n.º 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. Logo, deve ser afastada a limitação temporal, desde que tais bens sejam diretamente ligados ao processo produtivo da empresa.

**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 de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessário se faz a apropriação por meio de rateio proporcional.

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 processo de auto de infração de PIS (fls. 343/355) e COFINS (fls. 356/368), do 1º trimestre de 2006.

Segundo o auto de infração foi apurado o que se segue:

a) Bens e serviços utilizados como insumos A fiscalizada produz açúcar bruto e álcool carburante. São considerados insumos os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos no processo de fabricação dos bens destinados à venda. Foram glosados bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo, por não serem utilizados ou aplicados diretamente no processo de fabricação do bem destinado à venda, açúcar, produto sujeito à incidência não-cumulativa, tais como:

- partes, peças e/ou serviços para manutenção de veículos, caminhões, ônibus, máquinas agrícolas, recauchutagem, aquisição de pneus; serviços de construção civil, serviços e peças para veículos, tratores, máquinas agrícolas, tintas etc.

- transporte de pessoas e de equipamentos do ativo permanente, e não para entrega de insumos;

Tais gastos não atendem ao critério para caracterização como insumos, pois eles não se dão no âmbito do processo produtivo do açúcar, mas sim em etapas anteriores ou posteriores à produção.

b) Método de apropriação de crédito Não foi aceito o método de determinação eleito pelo contribuinte:

incidência não cumulativa sobre receita parcial e/ou de exportação com base na proporção dos custos diretamente apropriados, pelas seguintes razões a seguir expostas.

O contribuinte produz açúcar e álcool que estão sujeitos à incidência não cumulativa e cumulativa, respectivamente. A primeira etapa do processo produtivo é comum a ambos os produtos. Analisando os documentos e arquivos digitais apresentados, constatou-se que os valores informados no DACON, não correspondiam a valores apurados com base no método da apropriação direta, já que todos os custos comuns foram vinculados ao produto açúcar.

O sujeito passivo relacionou as contas contábeis que compõem o valor mensal dos insumos informados nos DACON. Constata-se que informou o valor de materiais em estoque, portanto, o método utilizado no DACON não é o de apropriação direta dos custos, já que tal método é caracterizado pelo aproveitamento dos custos no momento da destinação e vinculação com as receitas sujeitas ao regime não-cumulativo e o contribuinte o considerou no momento da aquisição ou contabilização.

O sujeito passivo relacionou contas contábeis que compõem o valor mensal dos insumos apropriados nos DICON. Há contas estranhas ao conceito de insumos, como por exemplo, bens de natureza permanente, copa, cozinha e limpeza, gêneros alimentícios, lanches e refeições, uniformes. Ainda, há razões apresentadas de contas cujas notas e fornecedores relacionados não constam nos livros de PIS/COFINS e nem nas planilhas com a descrição dos insumos, cujos valores são os constantes dos DICON, como por exemplo, correios e malotes, comunicações, outros serviços, serviços de manutenção e reparos.

O método de apropriação direta não foi comprovado, portanto, foi utilizado o método de rateio pela proporção da receita.

Aplicou-se o método de rateio proporcional da receita bruta aos insumos, energia elétrica, despesas de contraprestações de arrendamento mercantil e demais custos comuns.

c) Base de Cálculo do crédito a descontar referente ao ativo imobilizado

A interessada utilizou o critério dos créditos acelerados para a apuração das bases de cálculo dos créditos referentes ao ativo imobilizado.

A legislação prevê o direito de desconto de créditos referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados no processo de fabricação dos bens destinados à venda calculados com base na depreciação mensal. Em relação a máquinas e equipamentos utilizados na fabricação dos bens destinados à venda é permitido o cálculo com base em 1/48 do valor de aquisição. A lei 11.051/2004 permitiu o cálculo com base em 1/24 do custo de aquisição de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, empregados em processo industrial do adquirente.

Foram apuradas as seguintes irregularidades:

- foi apurado crédito em relação à 1/24 de bens adquiridos antes de 01/10/2004; foi apurado crédito em relação a bens adquiridos antes de 01/05/2004; foi apurado crédito de bens diferentes de máquinas e equipamentos (tais como veículos, motos, micro ônibus, caminhões, etc.);

- foi apurado crédito de bens que não foram utilizados exclusivamente no processo industrial, tais como: rádios, computadores de bordo, tratores, lavador de veículos, replantador de cana, colheitadeira etc.

- foi apurado crédito de bens vinculados às receitas sujeitas ao regime cumulativo; foi apurado crédito relativo aos bens comuns à fabricação de produtos sujeitos aos regimes cumulativo, não-cumulativo e exportação; Em relação aos bens comuns a produção sujeita ao regime cumulativo, não-cumulativo e da exportação foi aplicado o percentual de rateio.

A interessada foi cientificada em 11/05/2010 e apresentou impugnação (fls. 370/386) em 09/06/2010 alegando em síntese:

Alega que a sua atividade se estende desde a lavoura até a comercialização de seus produtos e subprodutos no mercado interno e externo.

Afirma que a fiscalização glosou custos com insumos que são aplicados e consumidos no processo produtivo, bem como não considerou o fato de que é

agroindustrial e que seu processo produtivo se inicia na lavoura e termina na comercialização. Os créditos pleiteados foram constituídos sobre matéria prima e produtos intermediários adquiridos de fornecedores regulares e todos foram submetidos ao processo de industrialização, consumindo-se ou desgastando-se integralmente no decorrer do processo produtivo.

Inicialmente faz 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 o que as tornam inconstitucionais e ilegais, devendo ser observada a lei e os mandamentos constitucionais, em especial, a vontade do legislador, e que as Leis nº 10.637, de 2002 e nº 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, é totalmente distorcido, uma vez que é desconsiderado parte do processo industrial do requerente, qual seja, a produção do insumo cana de açúcar, onde se tem o preparo do solo, o plantio da cana, os tratamentos 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 nº 247, de 2002 estão eivadas 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 os bens expressamente impugnados são materiais intermediários inseridos e que se desgastam no decorrer do processo produtivo.

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

Alega que no decorrer do processo produtivo são consumidos inúmeros insumos dentre os quais aqueles glosados indevidamente pela fiscalização, tais como: serviços de reparação de equipamentos, manutenção na moenda e outros, todos são equipamentos e serviços utilizados no processo produtivo, de modo que, sem estes insumos o processo não decorre sem prejuízos para a defendente.

#### 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 nº 10.833, de 2003.

Requer o afastamento das glosas no tocante às notas de transporte e que originaram o crédito, em especial as de remessas de mercadorias cujo ônus foi suportado pela Defendente.

#### Do método de apuração dos créditos

A fiscalização ao arrepio da lei desconsiderou o método de apropriação dos créditos elaborados pelo contribuinte e optou pelo meio mais oneroso para quem paga o imposto e que lhe era mais benéfico, sob o argumento de que todos os custos da cana, seu processamento, extração de caldo, suporte industrial e outros são apropriados para o produto açúcar.

Quanto à alegação de que todos os custos referentes à cana foram destinados ao açúcar e que os únicos custos que foram apropriados para a produção do álcool foram os referentes à fábrica de álcool e depósito de álcool, a interessada informa que o sistema de custo integrado serve exatamente para separar os custos destinados à fabricação do açúcar e do álcool, etc. de modo que os insumos destinados a cada processo sejam efetivamente direcionados aos seus respectivos centros através das requisições contábeis.

Todo o volume de cana, o processo de extração do caldo e o suporte industrial, são exatamente custos da fabricação de açúcar, vez que cem por cento do caldo resultante desse processo é destinado a fábrica de açúcar para produção do VHP que é exportado e submetido à incidência não cumulativa do imposto.

Para a fábrica do álcool somente é encaminhado o mel final que resulta do processo de fabricação de açúcar o qual vai juntamente com seu respectivo custo de resíduo industrial.

A fiscalização argumenta que toda a cana foi apropriada no processo de fabricação do açúcar, independente se dela foi elaborado álcool, entretanto, não houve fabricação de álcool direto da cana, já que as condições de mercado levaram as destilarias a tornarem-se usinas e, nesse processo, enfatizarem a produção de açúcar por ser economicamente mais rentável.

O segundo argumento fiscal é no sentido de que os razões não permitem identificar quais são os produtos, insumos ou fornecedores dos custos apropriados, pois só informam o número da requisição do material, ora, e qual a ilegalidade ou irregularidade existente em tal procedimento?

A fiscalização alega que há razões apresentados e informados, cujos produtos, notas fiscais e fornecedores relacionados não constam nos Livros Auxiliares, nem nas planilhas com a descrição dos insumos informados. Os livros auxiliares não são livros obrigatórios e não possuem regramento específico para seu preenchimento de modo que a defendente adota os procedimentos que melhor atendam seu gerenciamento.

Inexistem custos comuns que são apropriados somente à receita não-cumulativa, conforme trabalho em anexo que demonstra o processo de fabricação do açúcar e o de

fabricação do álcool, sendo ambos independentes e partindo de pontos totalmente distintos.

O início do processo de fabricação de álcool é o mel pobre resultante como resíduo industrial do processo de fabricação do açúcar o qual possui seu custo que é efetivamente considerado.

Da energia elétrica

Reitera os argumentos do item anterior.

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 à 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.

Dos Alugueis de Máquinas e arrendamento mercantil

A fiscalização desconsiderou o sistema de custo integrado apresentado, portanto, não questionou o direito de crédito apenas efetua o rateio o que foi discutido em tópico específico.

Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, em especial pela designação de perícia técnica para definição do processo produtivo da interessada, sendo que ao final, deve ser feita a aplicação do direito à realidade fática, cancelando as glosas realizadas e respeitando-se o procedimento de apuração do crédito adotado pela defendente, uma vez que previsto na lei, com as justificativas apresentadas no decorrer da presente, por ser medida de direito e da mais lúdima Justiça.

A 16ª Turma da DRJ/RJ1, no Acórdão n.º 12-63.389, manteve as glosas dos créditos, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

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 nº 7.574, de 2011.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

**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: 01/01/2006 a 31/03/2006

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

Para efeitos de apuração dos créditos da COFINS não-cumulativa, 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. 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. O aproveitamento dos créditos mediante a depreciação acelerada somente é possível para as aquisições efetuadas após 1º de outubro de 2004

**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.

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

(...)

Em Recurso Voluntário, a empresa reitera os argumentos da sua manifestação de inconformidade, para pleitear o reconhecimento dos créditos. Ademais, defende o método direto de apropriação dos créditos, que fora desqualificado pela fiscalização para o método do rateio proporcional.

Por meio da Resolução n.º 3301-001.044, 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 n.º 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.

Foram efetuadas glosas relativas a insumos; depreciação de ativos; rateio direto utilizado pela empresa, fretes e crédito presumido (aquisição de cana-de-açúcar).

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 atuação 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 nº 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 nº 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 nº 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 ESTABELECIDADA 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. (...)

#### VIII – DOS INSUMOS RELACIONADOS À CANA DE AÇÚCAR – COLHEITA, TRANSBORDO E TRANSPORTE (CTT)

38. O interessado produziu no período sob análise, 1º trimestre de 2006, ZERO 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**.

(...)

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 DO 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	

Página 2

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:

55. 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 2006 o interessado ADQUIRIU de PF 12.431,00 toneladas (100%), ADQUIRIU de PJ 0,00 toneladas (0%), e PRODUZIU 0,00 toneladas (0%).**

56. 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.

57. 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 contabilizados de conformidade com as disposições constantes na legislação.

58. 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.

59. 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.

60. 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.

(...)

64. 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 caiu para apenas R\$ 55.467,24**. Entretanto, mesmo sobre esta parcela 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 e AMPARADOS EM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA, e em PROCEDIMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS ADEQUADOS AO PROCESSO INDUSTRIAL. Conclui-se, portanto, que:

- Sobre 100% do insumo cana-de-açúcar do período, não se aplica a questão de NOVO CONCEITO DE INSUMO, mas sim, os conceitos já definidos pela legislação, quanto aos documentos e escrituração fiscal e contábil.

Dessa forma, entendemos que não há direito ao correspondente crédito, conforme disposto na legislação, e, legislação esta que não sofreu alteração pelo NOVO CONCEITO DE INSUMO definido pelo STJ;

Dessa forma, adotando-se as razões expostas acima, 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 relatório fiscal, não há liquidez e certeza desses valores, já que não têm suporte em documentação (art. 372, do CPC/15).

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, os 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 n.º 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. Frise-se que o interessado, além de não deixar claro seu verdadeiro processo produtivo, também não organizou seus sistemas de escrituração fiscal e contábil para os devidos registros e rateios das informações, situação que respaldaria seus pleitos de créditos.

63. Mesmo agora, após a definição do NOVO CONCEITO DE INSUMO, o interessado segue tentando apresentar uma verdade “turva”, “esfumada”. Inclusive, até mesmo o Laudo Técnico tenta apresentar o interessado como uma agroindústria, produtora de cana-de-açúcar, que opera no plantio e tratos culturais. O interessado deveria trazer a verdade à tona.

Deveria dizer claramente “não participo de preparo de solo, plantio, adubação etc, ou melhor, se participo, é de maneira irrelevante, mas, participo sim, do processo de colheita e industrialização. Conclui-se que não o fez porque sabe que não cumpriu os requisitos legais para a devida escrituração fiscal e contábil, com os devidos RATEIOS de **custos compartilhados (óleo diesel, lubrificantes, partes, peças e pneus de caminhões, gastos com oficina, etc)**.

64. Finalizando, cumpre frisar que 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 deve 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 e AMPARADOS EM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA, e em PROCEDIMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS ADEQUADOS AO PROCESSO INDUSTRIAL. Conclui-se, portanto, que:

- Sobre 99,3% do insumo cana-de-açúcar do período, não se aplica a questão de NOVO CONCEITO DE INSUMO, mas sim, os conceitos já definidos pela legislação, quanto aos documentos e escrituração fiscal e contábil.

Dessa forma, entendemos que não há direito ao correspondente crédito, conforme disposto na legislação, e, legislação esta que não sofreu alteração pelo NOVO CONCEITO DE INSUMO definido pelo STJ;

- sobre 0,7% do total da cana-de-açúcar utilizada no período, haveria a aplicação do NOVO CONCEITO DE INSUMO, entretanto, considerando que o interessado não realizou qualquer tipo de rateio entre custos relacionados a matéria prima produzida e custos relacionados a matéria prima adquirida (comprada),

entendemos que a documentação e a escrituração fiscal e contábil não cumprem os requisitos para conferir direito a esta parcela de crédito.

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) e exportação, 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 também o critério de rateio proporcional.

Além disso, a Recorrente 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.

Por fim, correta a aplicação do rateio proporcional à energia elétrica, pelas mesmas razões.

### **Bens utilizados como insumos**

Como dito acima, a fiscalização aplicou o conceito de insumo das Instruções Normativas n.º 247 e 404 para demarcar o que poderia ser objeto de tomada de crédito pelo contribuinte.

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

Informa a fiscalização que da análise de notas fiscais, 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.

Dentre eles, a fiscalização apontou diversos gastos destinados a despesas com manutenção de veículos, caminhões, ônibus, pneus, máquinas agrícolas, recauchutagem e aquisição de pneus etc. e despesas diversas.

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 são de pneus, câmaras de ar, peças para trator, peças para caminhões, peças para máquinas agrícolas que plantam, colhem e transportam a cana até a moenda industrial e, 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. Da mesma forma, como já posto acima, o relatório da diligência verificou a impossibilidade do creditamento do CCT – Corte, Colheita e Transporte.

### **Material Intermediário - Serviço de Manutenção Industrial**

A fiscalização afirmou que tal rubrica refere-se a produtos e serviços consumidos no processo produtivo industrial, tais como partes e peças de máquinas, serviços de reparo em maquinário etc.

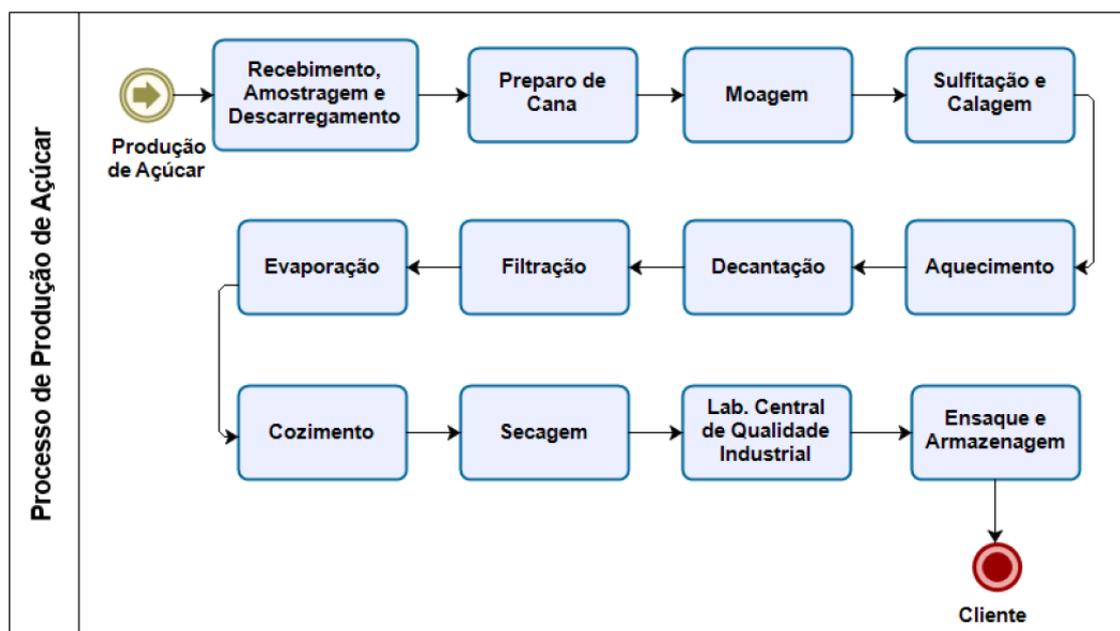
No entanto, dentre eles, a fiscalização encontrou alguns gastos com bens que não teriam sido diretamente consumidos na fabricação dos bens destinados à venda e que, portanto, não se enquadrariam no conceito de insumos. Para tanto, cita os gastos com construção civil, serviços e peças para veículos, tratores, máquinas agrícolas, tintas etc.

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.

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, automóveis, demais setores e ao processo produtivo do álcool.

Assim, dou parcial provimento ao recurso voluntário neste tópico.

### **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 integrarem 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 glosou os fretes relacionados ao transporte de pessoal, à remessa de mercadorias, a frete pagos a pessoas físicas e outros que 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 e, no caso de produtos inacabados, com suporte no inciso II da Lei n.º 10.833/2003.

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

Relatou a fiscalização que o contribuinte apresentou, em meio magnético, planilha contendo a discriminação, mês a mês, dos bens de seu Ativo Imobilizado, respectivos valores e datas de aquisição, que serviram para apuração mensal das bases de cálculo dos créditos.

Conforme tal planilha, a base de cálculo dos créditos foi apurada com base nos valores correspondentes a 1/48 ou 1/24 do valor de aquisição do bem.

Então, a autoridade fiscal constatou que o contribuinte incluiu na base de cálculo dos créditos referentes a bens do ativo imobilizado:

- 1/24 de valores de aquisição de bens adquiridos antes de 01/10/2004, contrariando o art. 2º, §2º da Lei n.º 11.051/04;

- 1/48 de valores referentes a bens adquiridos antes de 01/05/2004, e valores referentes a bens diferentes de máquinas e equipamentos (edificações, veículos, motos, micro-ônibus, caminhões, etc.), contrariando o art. 31 da Lei n.º 10.865/04 e o art. 3.º, 14, da Lei n.º 10.833/03;

- 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. 3.º; VI, e §1.º, II, da Lei n.º 10.837/2002, e art. 15, da Lei n.º 10.833/2003, e art. 2.º da Lei 11.051/2004.

Diante disso, ficou consignado os motivos das glosas, bem como que a maior parte delas se deu em função da exclusão de bens cujas datas de aquisição não estão compreendidas no período permitido pela legislação.

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.

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 n.º 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 N.º 10.865/2004. Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei n.º 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 N.º 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 n.º 10.865/05 pela Corte Especial deste Tribunal.

Deve ser afastada a trava do limite temporal.

Por fim, os bens comuns à fabricação de produtos sujeitos aos regimes cumulativo e não-cumulativo, deve ser aplicado o critério de rateio proporcional.

**Conclusão**

Assim, devem ser revertidas as glosas nos termos do voto.

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

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora