



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



**Processo nº** 15868.720082/2012-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-011.217 – 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: 01/04/2009 a 30/06/2009

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. FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os gastos realizados na fase agrícola da agroindústria geram créditos de PIS/COFINS apurados no regime não cumulativo.

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 DEPRECIAÇÃO.

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 NÃO CUMULATIVA E EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. NECESSIDADE.

No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência não cumulativa e receitas comuns, não havendo sistema de 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**

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 de PIS 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 DEPRECIAÇÃO.

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 NÃO CUMULATIVA E EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. NECESSIDADE.

No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência não cumulativa e receitas comuns, não havendo sistema de 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial 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 relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de auto de infração de PIS e de COFINS (fls. 1.052/1.062), não cumulativos.

Segundo o relatório na análise dos créditos de PIS e COFINS informados pelo sujeito passivo em seus Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - DACON que foram objeto de pedidos de ressarcimento foi apurado o que se segue:

a) Bens e serviços utilizados como insumos

A fiscalizada produz açúcar bruto e álcool. 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 dos bens destinados à venda, tais como:

- partes, peças e/ou serviços para manutenção de caminhões, tratores, máquinas/equipamentos agrícolas, ônibus, veículos, reboques, aquisição/reforma de pneus;

- gastos com immobilizações, tais como serviços de construção civil, serviços de montagens industriais, elaboração de projetos industriais/engenharia, com materiais destinados à construção civil e/ou manutenção de edifícios (areia, cimento, tinta, etc.);

- despesas com serviços agrícolas diversos: com terraplanagem, análise de solo, colheita mecanizada de cana, com fornecedores cuja atividade principal, conforme CNPJ, é a prestação de serviços agrícolas de preparação de terreno, cultivo e colheita, cujas notas fiscais examinadas tem como descrição genérica serviços prestados, e outros;

- transporte de pessoas;

- despesas diversas, referentes a serviços de conservação de estradas, a roupas de uso profissional, serviços de despachantes/documentos de exportação, serviços de assessoria, fornecedores cuja atividade principal é a locação de outros meios de transporte (a Nota Fiscal tem a descrição genérica de serviços prestados) a manutenção rede radio, a locação de equipamentos diversos e outras;

- despesas com óleo diesel utilizado em atividades agrícolas de cultivo e colheita de cana-de-açúcar;

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

Além disso, o sujeito passivo considerou como insumos, alguns produtos químicos sujeitos a alíquota zero, classificados no capítulo 31 da NCM e na posição 38.08 da NCM o que não gera direito a crédito.

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

“Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de Exportação com Base na Proporção dos Custos Diretamente Apropriados”, pelas razões a seguir expostas.

O contribuinte produz açúcar e álcool que estão sujeitos à incidência não cumulativa. Informou que o rateio dos custos aplicados aos produtos fabricados foi de 95% açúcar e 5% etanol. Analisando os arquivos digitais apresentados, os valores informados no DACON não correspondem a valores apurados com base no método da apropriação direta ou rateio, pois o sujeito passivo considerou todos os custos como sendo vinculados à receita da exportação, apesar de realizar vendas no mercado interno. Aplicou-se o método de rateio proporcional da receita bruta aos insumos, à energia elétrica.

c) Base de Cálculo do crédito a descontar referente ao ativo imobilizado à 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 de bens diferentes de máquinas e equipamentos (tais como veículos, motos, micro ônibus, caminhões, etc.);

- apurou-se 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 aplicado o percentual de rateio nos valores da base de cálculo dos bens do ativo imobilizado.

d) Créditos presumidos - Atividades agroindustriais

Foi apurado crédito presumido decorrentes da aquisição de cana-de-açúcar. O contribuinte apurou crédito sobre frete pago às pessoas físicas que não gera crédito.

O art. 11 da Lei 11.727/2008 está suspensa a incidência das contribuições na venda de cana-de-açúcar para pessoas jurídicas produtoras de álcool. Portanto, o sujeito passivo não tem direito ao cálculo dos créditos sobre aquisição de cana destinada à produção do álcool. Considerando que a cana é insumo comum, aplicou-se o rateio. A interessada foi cientificada em 14/05/2012 e apresentou a impugnação (fls. 1.074/1.093) em 12/06/2012 alegando em síntese:

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 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 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 grande parte dos créditos levantados pelo contribuinte, de modo a deixar a descoberto uma enorme quantidade de receitas da pessoa jurídica a ser tributada a uma alíquota de 9,25%, sendo que todos os insumos glosados são aplicados no processo produtivo do requerente.

Cita decisão do CARF no sentido de reconhecer como insumo todo e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa. Alega que a sua atividade se estende desde a lavoura até a comercialização de seus produtos e subprodutos no mercado interno e externo. Que no processo produtivo são utilizados tratores, caminhões e máquinas para tais procedimentos e, assim, as peças para esses veículos são indispensáveis para o processo de produção.

Que deve ser aplicada a legislação do IRPJ para fins de reconhecer os insumos que autorizam a apropriação dos créditos de PIS/COFINS, considerando todos os custos e despesas vinculadas ao processo produtivo da defendente.

#### 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 à 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 tomarem-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.

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 lícita Justiça.

A 16ª Turma da DRJ/RJ1, acórdão nº 12-65.228, negou provimento à manifestação de inconformidade. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERICIA.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

PROVA. JUNTADA POSTERIOR.

A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que a interessada demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante

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: 01/04/2009 a 30/06/2009

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. DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO.

Apenas as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, isto é, 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 NÃO-CUMULATIVA E EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. NECESSIDADE.

No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência não-cumulativa e receitas comuns, 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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

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. DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO.

Apenas as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, isto é, 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 NÃO-CUMULATIVA E EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. NECESSIDADE.

No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência não-cumulativa e receitas comuns, 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. Ademais, defende o método direto de apropriação dos créditos, que fora desqualificado pela fiscalização para o método do rateio proporcional.

Por meio da Resolução nº 3301-001.026, 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.

Foram efetuadas glosas relativas a insumos; depreciação de ativos; rateio direto utilizado pela empresa, fretes e etc.

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 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.

Sobre isso, o relatório fiscal afirmou:

35. A informação foi apresentada pelo próprio interessado, e está devidamente juntada aos correspondentes processos. Constata-se que apenas em 2009 (a partir do 2º trimestre) e 2010 o interessado produziu parcela significativa de cana-de-açúcar. Nos anos de 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 e 1º trimestre/2009 a parcela de cana própria é INSIGNIFICANTE ou ZERO. A partir do 2º trimestre/2009 a proporção da cana própria aumentou, mas não foram expedidos os documentos adequados e nem realizados os rateios, conforme dispõe a legislação (LEI, não IN).

36. Saliente-se que, mesmo para o período em que o interessado produziu sua matéria prima, ele deveria realizar os devidos rateios.

(...)

37. O interessado produziu no período sob análise, 2º trimestre de 2009, 39,7% do total da cana-de-açúcar utilizada no processo de industrialização.

(...)

E concluiu:

(...) Especificamente no 2º trimestre de 2009 o interessado ADQUIRIU de PF 1.486.207,00 toneladas (53,2%), ADQUIRIU de PJ 226.530,00 toneladas (7,1%), e PRODUZIU 816.681,00 toneladas (39,7%). Entretanto, não foram realizados os competentes registros e rateios

64. Finalizando, o interessado incorreu em erro ao não realizar o rateio proporcional que segrega os créditos vinculados ao ME/MINT/MIT (não realizou nos DACON nem nos PERDCOMP), conforme esclarecimentos prestados no TÓPICO IX – DO RATEIO PROPORCIONAL – ME/MINT/MIT, vindo a fazê-lo apenas agora, conforme esclarecimentos prestados no TÓPICO V – DAS PLANILHAS APRESENTADAS PELO INTERESSADO. Entretanto, o interessado também deveria realizar o rateio mencionado no TÓPICO X – DA NECESSIDADE DE DOIS TIPOS DE RATEIOS, rateio este que não foi realizado. PORTANTO, CONSIDERANDO QUE 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 QUE, QUANTO AOS MENCIONADOS CRÉDITOS, NÃO DEVE SER DEFERIDO AO INTERESSADO NADA MAIS DE QUE JÁ O FOI, POIS:

- Sobre 60,3% do insumo cana-de-açúcar do período (gastos correlacionados), não se aplica o 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 39,7% do insumo cana-de-açúcar do período (gastos correlacionados), que em teoria haveria a aplicação do NOVO CONCEITO DE INSUMO, não houve a elaboração da correta documentação competente, e nem a realização do adequado rateio, portanto entendemos que a documentação e a escrituração fiscal e contábil não cumprem os requisitos para conferir direito a esta parcela de crédito.

Entretanto, no tocante ao CCT - COLHEITA, TRANSBORDO E TRANSPORTE (dispêndios relacionados a cana adquirida de terceiros), a autoridade afirmou que:

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

37. O interessado produziu no período sob análise, 2º trimestre de 2009, 39,7% do total da cana-de-açúcar utilizada no processo de industrialização. Consta-se que ele operou muito mais como uma indústria de que como uma agroindústria.

38. 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.

39. 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.

(...)

44. 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.

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

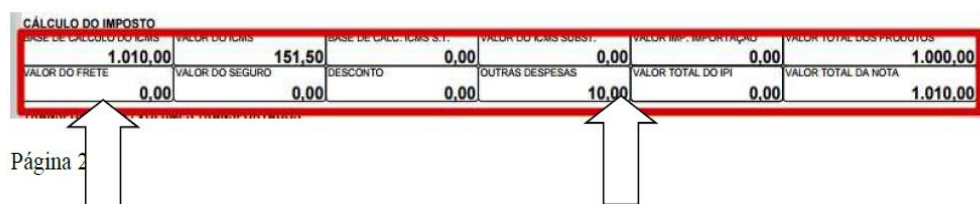


Diagrama de uma Nota Fiscal (NF) com setas apontando para os campos "VALOR DO FRETE" e "OUTRAS DESPESAS".

| 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                 |

46. 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.

47. 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.

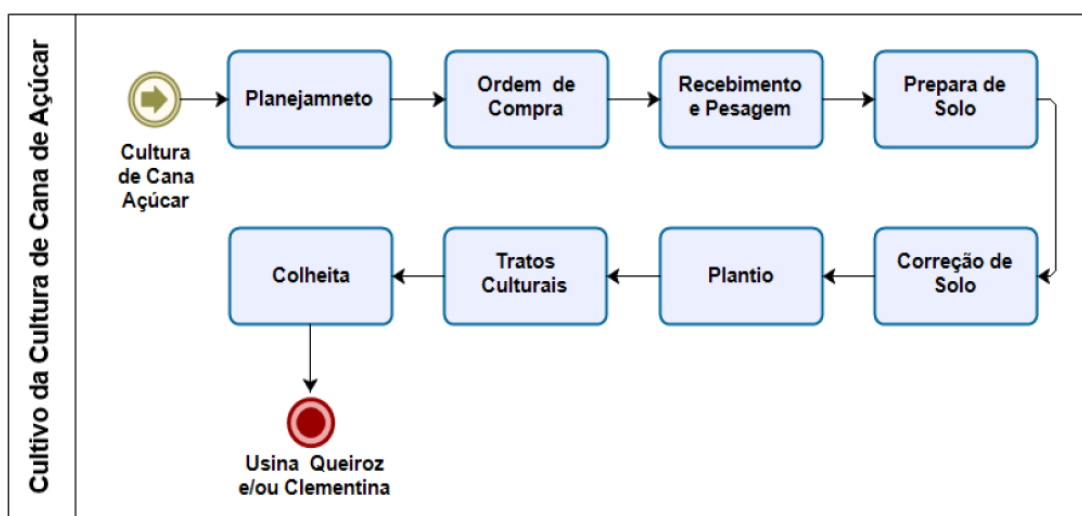
48. O CTT, se realizado pelo interessado, e acobertado pelo competente manifesto de carga devidamente preenchido, com a vinculação à NF do insumo adquirido, e com os competentes registros e vinculações feitos na contabilidade de

custos e controles de estoques, estaria devidamente identificado ao insumo adquirido. NÃO FOI REALIZADO.

Dessa forma, adotando-se as razões expostas acima, não cabe o creditamento do denominado CCT, pois os dispêndios CCT não foram identificados na escrituração. 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 tem suporte em documentação (art. 373, do CPC/15).

Já o Laudo e a Planilha da PWC permitem a identificação entre os dispêndios relacionados a fase agrícola, fase industrial, administrativa e outros.

O fluxograma da cana-de-açúcar é o seguinte:



Dessa forma, entendo ser possível analisar a essencialidade e relevância dos dispêndios empregados em etapa agrícola, desde o preparo do solo até a colheita, em relação aos 39,7% da cana utilizada no trimestre que decorreu de plantação própria.

Dentre tais bens e/ou serviços que se enquadram no conceito de insumo: manutenção de maquinário agrícola; despesas com plantio e colheita de cana de açúcar; peças para trator; peças para caminhões; peças para máquinas agrícolas; terraplanagem; análise de solo; colheita mecanizada de cana; preparação de terreno; serviços de conservação de estradas; EPI; manutenção da rede de rádio; serviço hidráulico; implementos agrícolas; serviços agrícolas.

Então, devem ser mantidas as glosas relacionadas a parte administrativa, refeitório, produção agrícola de terceiros e demais setores.

Assim, dou parcial provimento ao recurso voluntário neste tópico.

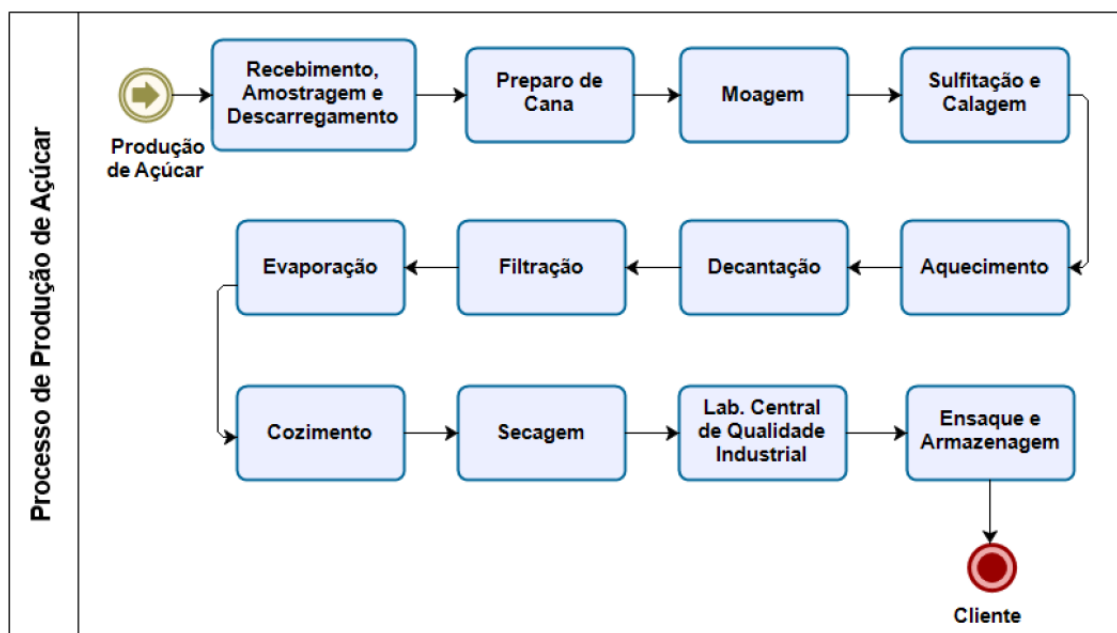
### **Bens utilizados como insumos na fase industrial**

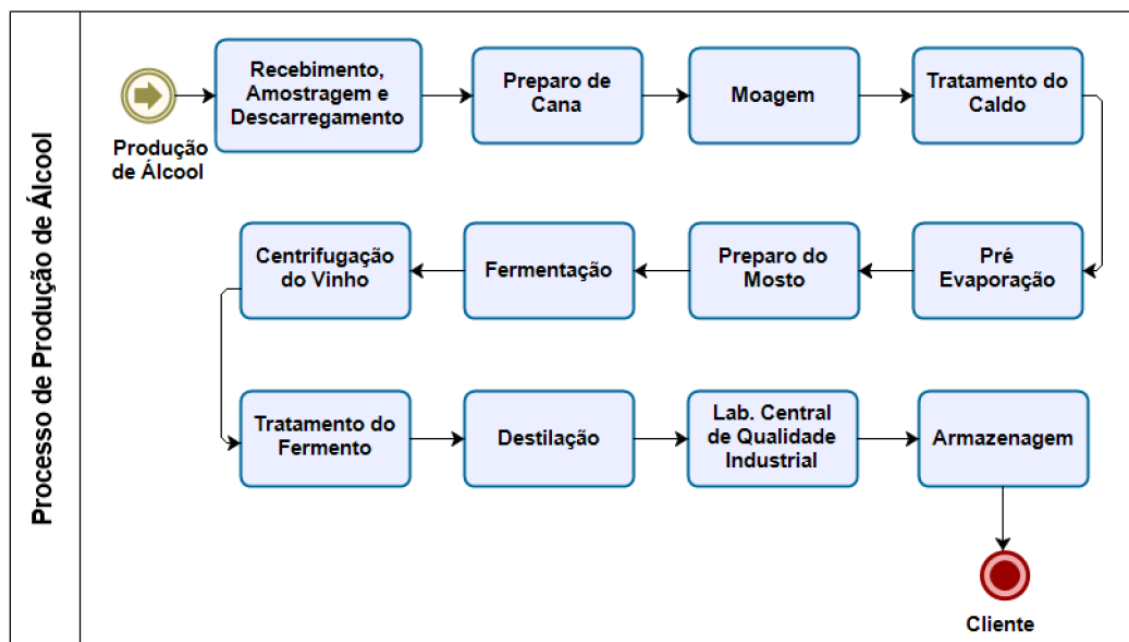
Informou a fiscalização que, em análise às informações constantes nos relatórios e arquivos digitais com a descrição de bens e serviços que serviram de base para cálculo de

créditos das contribuições, em consulta ao CNPJ dos fornecedores e no exame por amostragem das notas fiscais, constatou que há bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo previsto na legislação, pois não teriam sido utilizados ou aplicados diretamente no processo de fabricação do açúcar e álcool.

Considerando o conceito de insumo fixado pelo STJ, há despesas que permitem creditamento no processo produtivo industrial, 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 industrial são (cf. item 10 e 11 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 - 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, refeitório, automóveis, produção industrial de terceiros e demais setores.

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 nº 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 para 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 nº 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.

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

- valores referentes a bens diferentes de máquinas e equipamentos (veículos, motos, micro-ônibus, caminhões, etc.), contrariando o art. 31 da Lei nº 10.865/04 e o art. 3º, §14, da Lei nº 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, pulverizadores, reboques etc., contrariando o disposto no art. 3º; VI, e §1º, III, da Lei nº 10.837/2002, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003, e art. 2º da Lei 11.051/2004;

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”, 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 fase agrícola, são passíveis de creditamento, os implementos agrícolas que sevem para a preparação do solo; prevenção de pragas na lavoura e conservação de estradas.

Deve ser mantida a glosa dos dispêndios relacionados ao local para refeição dos colaboradores, manutenção de pátio, jardim, bebedouro e CCT.

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.

E, aproveitamento de parte dos créditos mediante a apuração pelo método de rateio proporcional, pois referentes a encargos de bens comuns à fabricação de produtos sujeitos aos regimes de não-cumulatividade e exportação.

### **Inexistência de rateio**

Dispõem os §§ 7º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003:

§ 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.

Correto, o procedimento fiscal de desqualificação do método de apropriação direta utilizado pela empresa, pela inadequação do sistema adotado à vista do processo fabril da empresa, que tem uma única matéria-prima (cana), que passa por procedimentos também únicos, para gerar, ao final, dois produtos.

Cabe também o rateio em relação ao mercado interno, mercado interno não tributo e mercado externo, nos exatos termos da informação fiscal:

IX – DO RATEIO PROPORCIONAL – ME/MINT/MIT

50. Já foi mencionado que, até 30/09/2008 o interessado deveria fazer e não fez o rateio proporcional com base na receita, conforme determina o inciso II do § 8º do artigo 3º da Lei 10.833/2003 (mesmo dispositivo da Lei 10.637/2002), pois produzia produto tributado pela cumulatividade (álcool) e produto tributado pela não cumulatividade (açúcar).

51. A partir de 01/10/2008 o álcool passou a ser tributado pela não cumulatividade (conforme MP 413/08, Lei 11.727/08 e Decreto 6.573/08), entretanto persiste a necessidade do rateio proporcional com base na receita, não mais para cumprimento dos §§ 7º e 8º do artigo 3º da Lei 10.833/2003 (mesmo dispositivo da Lei 10.637/2002), mas sim para a distinção dos créditos vinculados ao ME (passíveis de ressarcimento e/ou compensação, conforme §§ 1º e 2º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, e, §§ 1º e 2º do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002), dos créditos vinculados ao MINT (passíveis de ressarcimento e/ou compensação, conforme § 2º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, e, § 2º do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002, combinados com os incisos I e II do artigo 16 da Lei nº 11.116/2005), e dos créditos vinculados ao MIT (passíveis apenas de abatimento dos débitos das próprias contribuições, conforme § 3º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003).

52. Observe-se também, que os valores dos créditos da atividade agroindustrial não são passíveis de ressarcimento ou compensação, conforme disposições contidas art. 8º, *caput*, da Lei nº 10.925/2004, podendo ser utilizados apenas na dedução da própria contribuição.

53. O interessado não realizou o rateio proporcional com base na receita, não segregando os créditos vinculados ao ME/MINT/MIT, nem nos DACON nem nos PERDCOMP.

#### X – DA NECESSIDADE DE DOIS TIPOS DE RATEIOS

54. Para o processo produtivo do interessado seriam necessários dois tipos de rateio. Um seria o rateio mencionado no tópico anterior, para segregar o que é ME, MINT e MIT.

55. O outro rateio seria o rateio dos “BENS E SERVIÇOS, UTILIZADOS COMO INSUMOS”. Ou seja, considerar apenas o bem ou serviço que foi efetivamente utilizado como insumo na produção do produto final, e, na devida proporção da utilização. Seriam os custos correlacionados ao setor agrícola (cana própria), ao CTT (corte, transbordo e transporte), ao setor industrial, ao setor administrativo e ao setor comercial. Por exemplo: segregação do óleo diesel aplicado no setor agrícola, no CTT, no setor industrial, no setor administrativo e no setor comercial; segregação dos gastos com oficina correlacionados ao setor agrícola, ao CTT, ao setor industrial, ao setor administrativo e ao setor comercial; segregação dos gastos com pneus correlacionados ao setor agrícola, ao CTT, ao setor industrial, ao setor administrativo e ao setor comercial; segregação dos gastos com terceirização correlacionados ao setor agrícola, ao CTT, ao setor industrial, ao setor administrativo e ao setor comercial; e assim por diante. Deveria existir o devido controle, o devido rateio. NÃO HOUVE. O mencionado rateio além de fazer parte da essência da NÃO CUMULATIVIDADE (exclusão da incidência na cadeia subsequente, daquilo que já foi objeto de tributação na cadeia anterior) tem embasamento em LEI, mais especificamente no art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003 (mesmo dispositivo da Lei 10.637/2002). Segue dispositivo legal:

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

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;*

### **Conclusão**

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

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora