



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10120.732044/2012-31

**Recurso nº** Voluntário

**Resolução nº** 3201-001.140 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

**Data** 02 de fevereiro de 2018

**Assunto** Resolução

**Recorrente** ANICUNS S A ALCOOL E DERIVADOS

**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

Winderley Morais Pereira - Presidente Substituto

Paulo Roberto Duarte Moreira- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pereira, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

### **Relatório**

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília/DF.

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

*Retornaram os presentes autos a esta Turma de Julgamento, após cumprida a diligência solicitada por meio da Resolução s/nº, de 30/05/2014 (fls. 2.291/2.297).*

*Peço vênia aos meus pares para reproduzir o relatório que integra a referida resolução.*

*Trata-se de autos de infração em face da pessoa jurídica ANICUNS S.A. ALCOOL E DERIVADOS, referentes aos meses de janeiro a*

março do ano de 2008, para a exigência de Cofins e de contribuição para o PIS, no valor total (incluídos juros e multa de ofício) de R\$ 48.857,31 e R\$ 10.585,75, respectivamente, bem como para promover a glosas de créditos de Cofins nos montantes de R\$ 217.968,16, R\$ 108.668,73 e R\$ 213.459,68, respectivamente, e de créditos de contribuição para o PIS nos montantes de R\$ 47.322,03, R\$ 23.592,55 e R\$ 46.343,22, respectivamente.

#### *I. DO PROCEDIMENTO FISCAL*

*Informa a autoridade fiscal que a contribuinte deixou de atender à intimação fiscal de que trata o Termo de Intimação Fiscal nº 0008, vazada nos seguintes termos:*

*“(...) - Na DACON , linha 2 - ficha 06A - consta como Bens Utilizados como Insumos os valores de R\$1.607.061,67, R\$1.050.716,99 e R\$467.373,36 para janeiro, fevereiro e março de 2008. Apresentar as notas fiscais correspondentes, separadas por mês, e preencher planilha em excel listando o número de cada nota, data de emissão, valor, nome do emitente e descrição da mercadoria;*

*- Na DACON , linha 01 - ficha 07B - Receitas de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 1,65% consta, para o mês de março de 2008, o valor de R\$6.655.616,83 como receita e R\$6.361.403,28 como base de cálculo, sendo que no SINTEGRA encontramos o valor de R\$6.657.743,11 como vendas sujeitas a alíquota de 1,65%. Justificar e comprovar essa diferença e apresentar as notas fiscais correspondentes, separadas por mês, e preencher planilha em excel listando o número de cada nota, CFOP, data de emissão, valor, nome do emitente e descrição da mercadoria;*

*- Na DACON , linha 04 - ficha 07B - Receitas de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 0,65% constam como receita/base de cálculo os valores de R\$7.222.145,01, R\$2.977.053,67 e R\$1.731.763,96 para os meses de janeiro, fevereiro e março de 2008. No SINTEGRA encontramos os valores de R\$7.919.265,16, R\$3.089.204,81 e R\$1.746.924,46 para vendas a alíquota de 0,65% para os meses de janeiro , fevereiro e março de 2008 respectivamente. Justificar e comprovar essa diferença e apresentar as notas fiscais correspondentes, separadas por mês, e preencher planilha em excel listando o número de cada nota, CFOP, data de emissão, valor, nome do emitente e descrição da mercadoria; (...)”*

*Informa também o agente fiscal que, durante a auditoria, solicitou ao contribuinte, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 006, que apresentasse um mapa dos tributos PIS e Cofins não-cumulativos o qual vinculasse as contas dos balancetes mensais com as respectivas fichas e linhas do Dacon, especificando o código e a descrição da conta e os valores que compuseram as respectivas linhas do Dacon relativos aos anos-calendário 2008 e 2009.*

*Aduz que, mesmo reintimado, o contribuinte deixou de atender à solicitação fiscal.*

*Por outro lado, informa a autoridade fiscal que, intimado, o fiscalizado apresentou o arquivo magnético de notas fiscais de entrada/saída, mas*

---

*sem atender ao determinado no Anexo Único do ADE Cofis 15/2001, pois contém os seguintes vícios: (1) falta do código NCM e a correspondente descrição deste código; (2) erro do código CFOP e falta da descrição deste código; e (3) incoerências de valores em relação à escrita contábil.*

*Nesse cenário, esclarece o auditor-fiscal que, para a apuração dos créditos e débitos declarados no Dacon, a fiscalização utilizou os dados constantes nos arquivos do SINTEGRA disponibilizados pela Secretaria da Fazenda Estadual SEFAZ, de acordo com o Convênio de Cooperação Técnica assinado entre a SRF e o Fisco do Estado de Goiás em novembro de 1988 nos termos do art. 199 da Lei 5.172/66 (CTN).*

*Aduz que, com os dados constantes no SINTEGRA, elaborou as planilhas que são partes integrantes dos autos de infração.*

*Merecem registro também as seguintes informações da autoridade fiscal constantes do auto de infração referente à Cofins (com idêntico conteúdo no auto de infração relativo à contribuição para o PIS):*

*“(...) Com os dados constantes no SINTEGRA e do livro IPI da filial de CNPJ 02.783.009/0004-94 de Brasília-DF(fls 520/528) elaboramos as planilhas "Resumo Entradas Notas Fiscais por CFOP" e "Resumo Saídas Notas Fiscais por CFOP" constantes folhas 514/519. Quando compararmos os valores existentes nessas planilhas com os valores declarados pelo contribuinte nas DACON (janeiro a março 2008) encontramos alguns créditos aproveitados indevidamente pelo contribuinte conforme demonstramos nas planilhas das folhas 530/538.*

*As diferenças encontradas geraram glosa de créditos da Cofins em janeiro, fevereiro e março de 2008 conforme planilha na folha 538.*

*Salientamos que anteriormente houve auto de infração da Cofins para o período julho a dezembro de 2007 (Processo nº 10120.726.985/2012-36). Esses valores de créditos glosados da Cofins referentes a 2007 constam na planilha da folha 529. Essas glosas de créditos resultaram em valores de créditos menores do que os valores constantes na DACON-2008 apresentada pelo contribuinte. As linhas afetadas foram as dos saldos de créditos de meses anteriores constantes nas fichas de controle dos Créditos de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita Tributada no Mercado Interno, Créditos de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação e Créditos de Aquisição no Mercado Interno Presumido Atividades Agroindustriais referentes aos meses janeiro, fevereiro e março de 2008 .*

*Mesmo com as glosas dos créditos do ano 2008, verificamos que não restou Cofins não-cumulativa a pagar em razão do contribuinte dispor de elevado saldo de créditos no início do período (janeiro de 2008). ”*

*São as seguintes as infrações descritas no auto de infração referentes à Cofins:*

*1. Insuficiência de recolhimento ou declaração, **no regime cumulativo**, nos montantes de R\$ 18.045,20, R\$ 3.364,53 e R\$ 454,81, relativos ao*

*fatos geradores ocorridos em janeiro, fevereiro e março de 2008, respectivamente; e*

*2. Créditos referentes a aquisições no mercado interno constituídos indevidamente, o que resultou na glosa dos seguintes valores declarados a maior nos Dacon dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2008: R\$ 217.968,16, R\$ 108.668,73 e R\$ 213.459,68, respectivamente.*

*Já em relação à contribuição para o PIS, são as seguintes as infrações descritas no auto de infração:*

*1. Insuficiência de recolhimento ou declaração, no regime cumulativo, nos montantes de R\$ 3.909,79, R\$ 728,98 e R\$ 98,54, relativos ao fatos geradores ocorridos em janeiro, fevereiro e março de 2008, respectivamente; e*

*2. Créditos referentes a aquisições no mercado interno constituídos indevidamente, o que resultou na glosa dos seguintes valores declarados a maior nos Dacon dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2008: R\$ 47.322,03, R\$ 23.592,55 e R\$ 46.343,22, respectivamente.*

*Consignou, por fim, o agente fiscal (no auto de infração referente à Cofins) que:*

*“Informamos que os trabalhos foram encerrados parcialmente e ainda serão fiscalizados de abril a dezembro de 2008 e o ano de 2009.”*

## *II. DA IMPUGNAÇÃO*

*Cientificada dos autos de infração em 20/12/2012, a contribuinte, irresignada, apresentou, em 21/01/2013, a impugnação de fls. 628/643.*

### *1. Da preliminar de nulidade por exigência de mapa*

*Em preliminar, alegou a suplicante, em síntese, que a exigência de mapas e planilhas não se encontra prevista no ordenamento jurídico, razão pela qual a sua exigência vicia o auto de infração de nulidade, por se tratar de transferência de ônus do trabalho da auditoria fiscal para o fiscalizado.*

### *2. Da preliminar de nulidade por substituição da base de cálculo dos Dacon pelo SINTEGRA*

*Ainda em preliminar, sustentou a impugnante que também vicia de nulidade o auto de infração a fixação de base de cálculo das mencionadas contribuições sociais a partir de dados extraídos do SINTEGRA, pois esses dados seriam imprestáveis para substituir as informações constantes dos Dacon.*

### *3. Da insuficiência de recolhimento ou declaração de Cofins e de contribuição para o PIS, no regime cumulativo*

*Alega a contribuinte que o agente fiscal cometeu equívocos na apuração da base de cálculo, pois nela teria incluído, indevidamente, vendas para entrega futura e saídas de mera remessa. Elabora tabelas comparativas para demonstrar a base de cálculo correta.*

*Aduz que:*

*“(...) A mera remessa não configura circulação jurídica, mas física, não podendo servir de base de cálculo, sob pena de bis in idem, considerando que os seus valores já estão contabilizados nos movimentos de “venda para entrega futura”. Portanto, ou se considera os valores das notas fiscais de “remessas” ou se considera os valores das notas fiscais de “venda para entrega futura”, de sorte que a única situação que não pode ocorrer é a soma destes valores, pois se tratam de uma única receita.”*

*4. Dos créditos referentes a aquisições no mercado interno constituídos indevidamente*

*Alega a contribuinte que o agente fiscal cometeu equívocos na apuração dos créditos de Cofins e de contribuição para o PIS.*

*Com relação aos serviços utilizados como insumos, assevera que a empresa não apresentou as cópias das notas fiscais por não ter tido prazo hábil para localizar, separar e copiar 413 notas fiscais em apenas cinco dias (anexou as notas fiscais à peça de defesa).*

*Anexou também notas fiscais referentes às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica e as notas fiscais referentes às devoluções de vendas.*

*Com relação à constatação fiscal de que a fiscalizada incluiu vários fornecedores prestadores de serviços de transporte e de transporte de cana no item “bens utilizados como insumos”, alega a impugnante que caberia ao Fisco uma solicitação de retificação do lançamento. Requer a realização de diligência para fins de juntada das notas fiscais com a devida reclassificação.*

*Requer, ao final, a análise das notas fiscais acostadas e a recomposição das bases de cálculo das contribuições sociais, especialmente com a desconsideração das notas fiscais de “remessas” e a consideração das notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas, tidas como de pessoas físicas.*

*Nesse cenário, naquela oportunidade, este mesmo Relator destacou os seguintes e relevantes aspectos, com vistas a demonstrar que o presente processo não se encontrava devidamente instruído para fins de julgamento:*

*1) o presente procedimento fiscal é continuação de outros procedimentos instaurados contra a mesma pessoa jurídica;*

*2) a auditoria consistiu no cotejo entre as informações obtidas a partir do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA) e aquelas prestadas pela contribuinte nos Dacon;*

*3) desse cotejo foram produzidas as diversas planilhas que subsidiaram o lançamento fiscal, tendo a contribuinte sido intimada a se manifestar sobre as divergências apuradas pela Fiscalização, durante os trabalhos de auditoria;*

- 
- 4) impugnando o feito, a contribuinte anexou diversas notas fiscais, com vistas a contestar o trabalho fiscal tanto no que tange à apuração das bases de cálculo das aludidas contribuições sociais, no regime de incidência cumulativa, como no que se refere à apuração das base de cálculo dos créditos das contribuições, no regime não-cumulativo;
- 5) não se extrai dos autos quais rubricas foram efetivamente consideradas pela Fiscalização na apuração das mencionadas bases de cálculo **no regime cumulativo**;
- 6) no que tange às **glosas de créditos** das aludidas contribuições sociais, as planilhas produzidas pela Fiscalização permitem **apenas** identificar quais rubricas foram objeto de glosas, a saber: a) bens utilizados como insumos; b) serviços utilizados como insumos; c) despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica; e d) devoluções de vendas sujeitas à alíquota de 7,6%;
- 7) não informou a Fiscalização, para cada uma dessas rubricas, quais valores foram aceitos e quais não o foram, e porque foram e porque não o foram.

Nessa conformidade, este Relator propôs, naquela oportunidade (30/05/2014), a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal diligenciante adotasse, dentre outras, as seguintes providências: (1) examinasse as provas carreadas aos autos pela impugnante e os respectivos esclarecimentos; (2) se manifestasse conclusivamente sobre a procedência das referidas alegações de mérito; (3) apresentasse proposta fundamentada para acolhimento (total ou parcial) ou não acolhimento dos créditos pleiteados pela contribuinte, fazendo expressa referência às folhas do presente processo; e (4) no caso de acolhimento (total ou parcial) dos créditos pleiteados pela contribuinte, elaborasse novos demonstrativos analíticos (planilhas), bem como novas planilhas de Controle de Utilização do Créditos, com reflexos nos processos **nºs 10120.725916/2013-96 e 10120.728977/2013-13**, referentes a períodos posteriores (2008 e 2009) que também foram objeto de fiscalização e autuação.

Na fase de diligência, a autoridade fiscal intimou a contribuinte a apresentar as correspondentes notas fiscais, bem assim as respectivas planilhas com a discriminação das informações relevantes em cada operação.

Com base nos elementos apresentados pelo sujeito passivo, o agente fiscal houve por bem elaborar relatório fiscal de diligência específico para cada regime de apuração das mencionadas contribuições sociais.

No Relatório Fiscal de Diligência de fls. 2.341/2.342, que trata da acusação de insuficiência de recolhimento das aludidas contribuições sociais no regime de **incidência cumulativa**, a autoridade fiscal informa que, em face dos documentos apresentados, elaborou demonstrativo (fl. 2.334) das novas bases de cálculo das citadas contribuições sociais, após a exclusão dos valores referentes às notas fiscais de simples remessa de CFOP 5652 e a inclusão dos valores referentes às notas fiscais de simples faturamento de CFOP 5922.

---

*De acordo com o referido demonstrativo, não mais remanesceriam exigências de Cofins e de contribuição para o PIS referentes aos meses de fevereiro e março de 2008, remanescendo, contudo, parte das exigências referentes ao mês de janeiro de 2008.*

*Já no Relatório Fiscal de Diligência de fls. 2.335/2.340, que trata da acusação de **aproveitamento indevido de créditos** de Cofins e de contribuição para o PIS, a autoridade fiscal consignou que a contribuinte foi intimada a demonstrar, em relação a cada nota fiscal utilizada para apurar a base de cálculo do crédito do Pis/Cofins não-cumulativo, qual insumo/serviço foi utilizado na produção; em que etapa da produção o bem/serviço foi utilizado; de que maneira o produto/serviço foi utilizado; em qual conta contábil foi escriturado o valor da nota fiscal; e em qual rubrica do Dacon foi registrado o crédito referente a respectiva nota fiscal.*

*Informou o agente fiscal que, até a data de elaboração do relatório, a contribuinte não apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal.*

*Nesse cenário, esclarece a autoridade fiscal que, em razão das novas bases de cálculo dos créditos encontradas na diligência fiscal serem menores do que as bases de cálculo encontradas na fase de Fiscalização, não foram acrescidos créditos de Cofins e Pis não-cumulativos em janeiro, fevereiro e março de 2008.*

*Cientificado do relatório fiscal, o sujeito passivo apresentou a manifestação de fls. 2.350/2.362, por meio da qual suscita, em síntese, o seguinte:*

*(1) os autos de infração padecem de vício de motivação, pois deixar de fornecer mapa não é infração, nem gera a glosa de créditos;*

*(2) também vicia os autos de infração, por ausência de autorização legal, a fixação da base de cálculo com dados de receitas extraídas do SINTEGRA, razão pela qual estes são imprestáveis a substituir os Dacon;*

*(3) são nulos os cálculos elaborados pelo agente fiscal na fase de diligência, pois, na apuração dos créditos de PIS e Cofins, a Fiscalização considerou as datas de emissão das notas fiscais, em vez de considerar as datas de entrada das notas fiscais, com base no livro de entrada de notas fiscais;*

*(4) na hipótese de não ser reconhecida a nulidade apontada, hão de ser executadas novas diligências, inclusive com a dilação de prazo para apresentação de toda a documentação, em face da impossibilidade de a empresa atender à intimação fiscal no prazo concedido na diligência (30 dias), mormente porque o levantamento envolve outros períodos também objeto de glosa fiscal (outros processos), alcançando, assim, os meses de julho de 2007 a dezembro de 2009;*

*(5) no que se refere à acusação de insuficiência de recolhimento das aludidas contribuições sociais no regime de **incidência cumulativa**, a autoridade fiscal, por lapso, considerou algumas notas fiscais de simples remessa de álcool anidro como se fossem notas fiscais de venda (juntou documentos);*

---

(6) o conceito de insumo para fins de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins deve contemplar todos os custos de produção e despesas operacionais que recaíram sobre o contribuinte na fabricação de seus produtos e na prestação de serviços;

(7) tanto o CARF quanto o STJ já se posicionaram no sentido de que a legislação das mencionadas contribuições sociais tem conceito próprio de insumos, diferenciando-se daquele previsto na legislação do IPI, bem como daquele adotado na legislação do Imposto de Renda; e (8) a Fiscalização laborou em erro no cálculo da proporção entre as receitas de venda de açúcar (sujeita ao regime não-cumulativo) e álcool (sujeita ao regime cumulativo), para fins de apuração da base de cálculo dos créditos das citadas contribuições, devendo, pois, tal erro ser corrigido “a fim de expurgar do rateio os custos referentes apenas ao produto açúcar”.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF, por intermédio da 2ª Turma, no Acórdão nº 03-69.967, sessão de 19/02/2016, julgou parcialmente procedente a impugnação do contribuinte. A decisão foi assim ementada:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Data do fato gerador: 31/01/2008, 28/02/2008, 31/03/2008 REGIME DE INCIDÊNCIA CUMULATIVA. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.*

*Acolhe-se, ainda que em parte, o resultado de diligência que examina notas fiscais apresentadas em sede de impugnação e promove a exclusão dos valores referentes às notas fiscais de simples remessa de CFOP 5652 e a inclusão dos valores referentes às notas fiscais de simples faturamento de CFOP 5922, na apuração da base de cálculo da Cofins.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.**

*É dever do sujeito passivo manter o controle de todas as operações que influenciem a apuração do valor devido a título de Cofins no regime não-cumulativo, bem assim dos respectivos créditos a serem deduzidos, cabendo-lhe a exibição das notas fiscais de aquisição de bens e serviços que impactaram a apuração dos créditos, sob pena de glosa por parte da Fiscalização.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO A CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.**

*Para fins de apuração de créditos de Cofins, consideram-se insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, bem como os serviços prestados, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.*

**LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.**

*Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS o decidido em relação à Cofins exigida de ofício a partir da mesma matéria fática.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

A parte exonerada refere-se (1) ao cancelamento das exigências de Cofins e de contribuição para o PIS, no regime de incidência cumulativa, referentes aos meses de fevereiro e março de 2008; e (2) à redução das exigências de Cofins e de contribuição para o PIS, no regime de incidência cumulativa, referentes ao mês de janeiro de 2008, para R\$ 905,41 e R\$ 196,17, respectivamente.

Cientificada da decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário no qual consigna suas razões de irresignação.

Suscita preliminarmente a nulidade do auto de infração pelos motivos que alega:

1 - Exigência de mapa não configura infração;

2 - A adoção dos valores de base de cálculo extraídos do SINTEGRA e não dos DACONs;

3 - Erro de cálculo decorrente do erro de classificação de competência implica cerceamento de defesa; e

4 - Necessidade da dilação do prazo para apresentar toda documentação exigida pela fiscalização.

No mérito, repisa alguns argumentos da impugnação não acolhidos na decisão relativos a/ao:

1 - Conceito de insumo aplicado na apropriação dos custos e despesas operacionais das agroindústrias, nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2008;

2 - Erro da fiscalização do cálculo da proporção entre açúcar e álcool

Requer ao final provimento para:

(i) Declarar a nulidade do auto de infração em razão da ausência de apresentação de mapa solicitado pela fiscalização não constituir infração, da fixação da base de cálculo com base no SINTEGRA e por cerceamento do direito de defesa; e acaso não atendido o pleito de nulidade;

(ii) Julgar improcedente o auto de infração;

(iii) Reconhecer a utilização do conceito de insumos nos termos da jurisprudência do CARF e STJ, quanto às despesas com peças de caminhões, máquinas e implementos utilizados na área agrícola; e

(iv) Reconhecer a expurgação dos custos referentes apenas ao produto açúcar dos percentuais de proporção entre as receitas de açúcar e álcool produzidos pela contribuinte.

---

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Entendo que o presente processo não se encontra apto para se proferir uma decisão em relação a determinada matéria, que passarei a discorrer.

Requer a recorrente o aproveitamento de créditos das Contribuições decorrentes das despesas com peças e serviços utilizados em caminhões, máquinas e implementos agrícolas.

Negou-lhe a pretensão a decisão recorrida sob o argumento de que a legislação não concede o direito ao crédito na fase industrial relativamente às despesas incorridas em atividade meio, qual seja, a fase agrícola.

Entendem os julgadores da DRJ que a atividade fim da empresa é a fabricação de açúcar e álcool e os serviços de peças utilizadas na área agrícola não fazem parte da fabricação dos produtos. Arremata o voto consignando que o conceito de insumos aproxima-se daquele prescrito na legislação do IPI, que exige o consumo, desgaste ou a perda de propriedades em razão de sua ação direta sobre o produto elaborado.

Como fundamento à proposta que apresentarei a seguir, importa neste ponto tecer considerações acerca do conceito de insumo para fins de tomada de crédito para o PIS e Cofins e, após, a possibilidade de segregação dentro de um processo produtivo das etapas agrícolas e industriais.

Este Conselho, incluindo esta Turma, entende que o conceito de insumo é mais elástico que o adotado pela fiscalização e julgadores da DRJ nas suas Instruções Normativas nºs. 247/2002 e 404/2004, mas não alcança a amplitude de dedutibilidade utilizado pela legislação do Imposto de Renda, como requer a recorrente.

Isto posto, há de se fixar os contornos jurídicos para delimitar os dispêndios (gastos) que são considerados insumos com direito ao crédito das contribuições sociais, quer no processo produtivo ou na prestação de serviço.

Neste ponto acolho o conceito estabelecido pelo Ministro do STJ Mauro Campbell Marques no voto condutor do REsp nº 1.246.317-MG, que fora sintetizado pelo Conselheiro relator ALEXANDRE KERN, no acórdão nº 3402-002.663, sessão de 24/02/2015, o qual adoto e transcrevo:

*Inclino-me pelo conceito de insumo deduzido no voto condutor do REsp nº 1.246.317 MG (2011/00668193). Nele, o Ministro Mauro Campbell Marques interpreta que, da dicção do inc. II do art. 3º tanto da Lei nº 10.637, de 2002, quanto da Lei nº 10.833, de 2003, extrai-se que nem todos os bens ou serviços, utilizados na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. É necessário que essa utilização se dê na qualidade de "insumo" ("utilizados como*

*"insumo"). Isto significa que a qualidade de "insumo" é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo. As leis, exemplificativamente, mencionam que se inserem no conceito de "insumos" para efeitos de creditamento:*

*a) serviços utilizados na prestação de serviços; b) serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; c) bens utilizados na prestação de serviços; d) bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e) combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços; f) combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

*O Min. Campbell Marques extrai o que há de nuclear da definição de "insumos" para efeito de creditamento e conclui:*

*a) o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-lo pertinência ao processo produtivo; b) a produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição essencialidade ao processo produtivo; e c) não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto possibilidade de emprego indireto no processo produtivo.*

*Explica ainda que, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.*

*(...)*

*Particularmente, entendo ainda mais apropriada a especificidade do conceito deduzido pelo Min. Mauro Campbell Marques, plasmado no REsp 1.246.317MG, segundo o qual (sublinhado no original):*

*Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

*Portanto, ao contrário do que pretende o recorrente, **não** é todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ. Há de se perquirir a pertinência e a essencialidade do gasto relativamente ao processo fabril ou de prestação de serviço para que se lhe possa atribuir a natureza de insumo.*

---

Firmado nos fundamentos assentados, quanto ao alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, entendo que a acepção correta é aquela em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de:

1. **pertinência** ao processo produtivo ou prestação de serviço;
2. **emprego** direto ou indireto no processo produtivo ou prestação de serviço;
3. **essencialidade** em que a subtração importa a impossibilidade da produção ou prestação de serviço ou implique substancial perda de qualidade (do produto ou serviço resultante).

Assim, há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade - fabricação, produção ou prestação de serviço - de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo/prestação de serviço, mediante seu emprego, ainda que indireto, de forma que sua subtração implique ao menos redução da qualidade.

Passo à análise da possibilidade de apropriação de créditos das contribuições nas despesas com bens e serviços na fase agrícola, em que se inicia o processo industrial do agronegócio, como é o caso da contribuinte.

Ainda na linha de raciocínio assentada nos excertos do voto reproduzido alhures, para fins de creditamento da Contribuição não-cumulativa, insumos são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam, o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Depreende-se que o processo produtivo considera todo o ciclo de produção e compõe o objeto de uma única pessoa jurídica, sendo indevido interpretá-lo como etapas distintas que se completam e o direito ao crédito é concedido àquela em que se pressupõe uma industrialização mais efetiva ou a que resulta no bem final destinado à venda. Não há fundamento para tal, sequer autorização nos textos legais.

As leis que regem a não cumulatividade atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda, inexistindo amparo legal para secção do processo produtivo da sociedade empresária agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no cultivo da cana de açúcar guardam estreita relação de pertinência, emprego e essencialidade com o processo produtivo das variadas formas e composição do álcool e do açúcar e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

Por outro lado, as despesas de transporte de funcionários não se caracterizam um serviço necessário ao processo produtivo, tampouco à obtenção do produto final, correspondem sim a despesas de caráter geral voltadas à administração da empresa

Com base nesses fundamentos entendo pela possibilidade da recorrente apropriar-se dos créditos de PIS e Cofins decorrentes das despesas com peças e serviços empregados em caminhões, máquinas e implementos utilizados exclusivamente na etapa agrícola do plantio à colheita da cana de açúcar, utilizados no processo industrial da recorrente, atendidos todos os demais requisitos da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003 pertinentes à matéria e que não incorram nas vedações previstas nos referidos textos.

Diante de tudo ante exposto e considerando que as informações consignadas nas planilhas das notas fiscais em que a fiscalização procedeu à análise do direito creditório não contém informações suficientes para apurar com absoluta certeza as despesas que se enquadram no rol das que permitem o aproveitamento do crédito de PIS e Cofins, proponho a realização de diligência à unidade de origem para que se cumpra as solicitações a seguir:

1. Intimar o contribuinte para que no prazo inicial de 30 (trinta) dias, dilatado uma vez por igual período, e a partir da planilha elaborada pela fiscalização às folhas 2.299 a 2.314, cujo histórico é descrito como " PEÇAS PARA EQUIPAMENTOS/IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS/CAMINHÕES ", cumpra os quesitos:

1.1 Comprovar que a aplicação do insumo - bem ou serviço - foi em veículo, máquina ou implemento utilizado na atividade (fase/etapa) agrícola;

1.2 Comprovar que no caso de bem, não se trate de item registrado no ativo imobilizado;

1.3 Comprovar que o fornecedor do bem ou o prestador do serviço é pessoa jurídica domiciliada no País

1.4 Relacionar as informações comprobatórias em quadro/planilha editável que permita à autoridade fiscal aferir a veracidade, em especial dos valores consolidados;

1.5. Indicar os documentos e livros (folhas) que sustentam as informações apresentadas;

2. A Unidade de origem elabore Relatório e reproduza o demonstrativo apresentado pela contribuinte incluindo coluna indicando o cumprimento ou não dos quesitos "1.1", "1.2" e "1.3", com as observações que se fizerem pertinentes;

3. Indicar, se houver, as despesas relacionadas que incidem nas vedações ao aproveitamento do crédito das Contribuições previstas nos art. 3º, § 2º, I e II, § 3º, I e II da Lei 10.833/03 e 10.637/02;

4. Dar ciência do relatório de diligência e do demonstrativo com as informações/observações inseridas para que a contribuinte, no prazo de 30 (trinta) dias, improrrogáveis, manifeste-se exclusivamente acerca do objeto da diligência.

5. Devolva-se o processo devidamente instruído.

Portanto, voto pela CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a unidade de origem dê prosseguimento no sentido de atender aos quesitos ante elaborados.

Paulo Roberto Duarte Moreira