



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.720095/2010-11
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.887 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de fevereiro de 2024
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata o presente de Pedido de Ressarcimento de créditos da contribuição para a Cofins do. 1º trimestre de 2006, no valor de R\$ 700.706,25 combinado com Declarações de Compensação desse crédito com débitos próprios do interessado. Tal valor refere-se somente ao crédito apurado no mês de março de 2006, uma vez que os valores apurados em janeiro e fevereiro foram totalmente utilizados em compensações anteriores.

Conforme Termo de Verificação Fiscal - TIF, de fls. 429/442, com base na definição do conceito de insumos, dado pelo § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404, de 12 de março de 2004, qual seja, somente os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país e que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na fabricação do produto a ser destinado à venda, apuraram-se as seguintes irregularidades, com a conseqüente glosa dos créditos da Cofins indevidamente considerados pelo interessado, a saber:

Despesas lançadas nos centros de custos ligados à área administrativa;

Despesas lançadas nos centros de custos ligados a armazenagem de produtos acabados, pois a legislação prevê somente despesas de armazenagem na venda dos produtos;

Despesas lançadas nos centros de custos ligados a embalagem dos produtos, pois verificado que o interessado ensaca seis produtos em embalagens retornáveis, é não a embalagem incorporada ao produto durante o processo de fabricação;

Despesas lançadas no centro de custo 4340 - Transporte Industrial, pois a legislação só permite o aproveitamento de créditos decorrentes dos gastos de transporte nas operações de venda. Glosou-se, também, o frete na compra de insumos, quando não possível identificar o insumo comprado;

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.887 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720095/2010-11

Despesas de transporte entre unidades do contribuinte e as referentes a álcool carburante;

As despesas da área agrícola, por não se enquadrarem no conceito de insumo, pois não estão intrinsecamente associados ao processo produtivo da empresa

Pelo mesmo motivo, as despesas de depreciação referentes aos bens que, embora constantes no ativo imobilizado da pessoa jurídica, não estão intrinsecamente associados ao processo produtivo da empresa. Também se glosou as despesas de depreciação referentes aos bens adquiridos anteriormente a 01/05/2004, conforme art. 31, caput, e § 1º da Lei 10.865, de 2004. Glosou-se, também, as movimentações de estoque, pois não traziam as datas de aquisição dos bens, as despesas com software, pernoite de técnicos, etc.

Que, em relação às moendas, informa que a fiscalizada apresentou as notas fiscais de compra e de prestação de serviços realizados nas moendas de suas usinas e que foi verificado a não ocorrência de trocas de todas as peças anualmente, conforme alegado pelo fiscalizado, e, como a vida útil é superior a um ano, essas peças deveriam ser ativadas contabilmente. Também foi considerado que não dão direito ao crédito os serviços de reforma e limpeza de máquinas e equipamentos, uma vez que a legislação fala em serviços de manutenção, devendo ser interpretada literalmente.

A seguir, efetuou as glosas referentes aos bens e serviços que, embora os centros de custos seja ligados à produção, não atendem ao conceito de insumos definido pelo art. 8º, § 4º c/c § 9º, da Instrução Normativa nº 404, de 2004

Despesas com alugueis de veículos e outros - aeronaves, embarcações, helicópteros - foram glosados por falta de previsão legal, o mesmo ocorrendo para valores informados como de arrendamento agrícola PF e PJ. que são aluguéis pagos pela terra nua.

Glosou-se os itens que a empresa informou como insumos tanto da área agrícola como da área industrial, pois não podem ser considerados insumos diretamente ligados à produção se a própria empresa não sabe precisar onde foram utilizados e, ao utilizar um rateio não previsto em lei. A empresa informa, baseado nos doze meses anteriores, onde teriam sido utilizados os insumos.

Constatou que a empresa não utiliza os métodos de rateio proporcional previstos legalmente embora tenha custos, despesas e encargos - comuns aos sistemas de apuração cumulativos e não-cumulativos. Assim, efetuou-se a apuração, do percentual a ser utilizado para efeito de apuração de créditos relativos aos custos, despesas, encargos, comuns, recalculando-se os créditos tendo como base os valores das receitas auferidas em cadaniês, não se considerando as receitas do ativo imobilizado e as receitas financeiras.

Concluiu pela glosa dos valores correspondentes aos itens acima, relacionados no TIF, totalizando R\$ 1.700.080,01 e propondo o reconhecimento do direito creditório ao valor de R\$ 1.122.088,81 referente ao 1º trimestre de 2006.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Piracicaba, em seu Despacho Decisório, acatou as glosas verificadas no Termo de Verificação Fiscal, reconhecendo parcialmente o direito creditório do interessado ao valor de R\$ 432.975,22 valor esse referente ao crédito do mês março, haja vista que os créditos dos meses de janeiro e fevereiro foram integralmente utilizados em DCOMP anteriores, e homologou as compensações declaradas até o limite do direito creditório reconhecido, conforme tabela de fls. 456.

Em sua manifestação de inconformidade, o interessado inicialmente apresenta a tese da não equiparação do conceito de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, originada em legislação infraconstitucional, com a não-cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI.

Com base nessa premissa, alega que o conceito de "insumos" utilizado na legislação do IPI não pode ser equiparado para fins de PIS e COFINS, uma vez que as Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, não definiram o conceito de insumos e, assim, o legislador quis utilizar o senso comum deste vocábulo.

Que a limitação do conceito de "insumos", utilizada pela SRF nas Instruções Normativas nº 247, de 2002 e nº 404, de 2004 é ilegal, pois inovou na ordem jurídica, ampliando ou reduzindo o sentido e conteúdo das leis.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.887 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720095/2010-11

Após essa introdução, combate as glosas efetuadas, a saber:

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Alega que os bens utilizados tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança da cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pela qual devem ser admitidos como insumos.

Transcreve a Solução de Divergência nº 12, de 24/10/2007, que atesta que os créditos relativos à aquisição de peças de reposição e equipamentos, utilizados no processo de produção, podem ser utilizados para desconto da contribuição para o COFINS.

Acrescenta que o combustível e o lubrificante utilizado no transporte de produtos, de adubos e produtos químicos utilizados na lavoura, de matéria-prima, da mão-de-obra para a lavoura, dos funcionários encarregados da vigilância das lavouras, etc. enquadra-se no conceito de insumo de produção, intrinsecamente ligado ao processo industrial.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Alega que todos os serviços glosados estão diretamente ligados ao processo produtivo, tais como a. mão-de-obra de pessoa jurídica para a manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça), utilizado na lavoura como fertilizante.

Que não se conforma com a glosa dos custos relacionados à armazenagem de álcool e açúcar, bem como o transporte das referidas mercadorias para fins de exportação, pois são despesas ligadas diretamente ao processo produtivo e sem as quais a exportação jamais poderia ser concretizada e, por conta disso, é absolutamente ilegal e injusta a limitação temporal pretendida pela fiscalização.

BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Que os serviços de pessoas físicas - transporte de resíduos industriais (vinhaça), utilizado na lavoura como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc - também se enquadram no conceito de insumos para efeito de cálculo de crédito de Cofins não cumulativo.

DAS DEPRECIAÇÕES

Que, dos bens de seu ativo sujeitos à depreciação, a fiscalização glosou os itens dos que não destinados ao uso no processo produtivo. Tal glosa não merece prosperar pois não se fez uma análise da situação fática de cada uma das situações mencionadas no despacho decisório, de glosa de créditos e que não basta observar simplesmente números contábeis e concluir pela glosa de créditos.

Que não se pode considerar os créditos gerados pela depreciação de maquinários tais como as moendas utilizadas nas usinas, ligas à atividade agroindustrial.

DOS ALUGUÉIS.

Que os alugueis de veículos e aeronaves, utilizados para verificação da plantação, análise, pulverização e fertilização por aspersão estão diretamente ligados à atividade e processo produtivo da empresa, havendo previsão expressa no art. 3º da Lei nº 10.833/03 acerca do direito a crédito sobre alugueis de máquinas, equipamentos e prédios utilizados na atividade da empresa.

DESPESAS DE ARRENDAMENTO

Que o art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002, contempla o direito a compensação de créditos decorrentes de aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa e, assim, o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra nesse conceito, uma vez que o conceito jurídico do termo "prédio" não corresponde ao limitado conceito popular que define uma construção de vulto.

De acordo com o Estatuto da Terra - Lei nº 4.504, de 1964, alterada pela Lei nº 8.629, de 1993, define o imóvel rural como "o **prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agro-industrial**".

Assim, o termo "prédio" serve tanto para o rústico (ou rural) como para o urbano e como a Lei nº 10.637, de 2002, não fez qualquer distinção entre os tipos, não há que se excluir os

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.887 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720095/2010-11

arrendamentos agrícolas. Destaca o disposto no art. 110, do Código Tributário Nacional, que dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, para definir ou limitar competências tributárias.

DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO E RATEIO.

Que não utiliza os métodos de rateio previsto na Lei nº 10.833, uma vez que são aplicáveis somente aos custos, despesas e encargos comuns e que, quando é possível a distinção desses itens, decorrentes de receitas cumulativas e não cumulativas, torna-se uma faculdade do contribuinte aplicar ou não o método do rateio previsto na lei.

Que é ilegal a pretensão do Fisco em aplicar o rateio de forma arbitrária e que tal situação vale para receitas oriundas de vendas destinadas ao mercado interno e ao mercado externo, cujos custos, despesas e encargos, não são comuns, sendo possível a apropriação direta dos créditos decorrentes de receitas não-cumulativas.

Que o conceito de insumos e a amplitude da não-cumulatividade da contribuição para a Cofins não podem ser analisadas à luz de normas nitidamente ilegais e que é imperioso o afastamento do conceito de insumos previstos nas Instruções Normativas nº 247/03 enº 358/03.

Que "a decisão impugnada contraria o disposto no artigo 3º, da Lei nº 10.833/03, o qual prevê expressamente os créditos decorrentes de bens e serviços utilizados como insumos - sem as distinções arbitrárias feitas pelas referidas Instruções Normativas - de alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, incluindo-se no mesmo conceito as despesas de arrendamento agrícola, de armazenagem de mercadoria nas operações de venda e de todas as outras hipóteses normativas, as quais se enquadram perfeitamente no presente caso ".

Ao final, requer a reforma parcial do Despacho Decisório, com o reconhecimento integral do crédito de Cofins não-cumulativa apurado no Iº trimestre de 2.006, no valor de R\$ 1.700.080,01 confirmando seu direito de ressarcimento e compensação e, **"no mais, pela manutenção da decisão no que tange ao reconhecimento do direito creditório no montante de R\$ 1.122.088,81.**

Ato contínuo, a DRJ – RIBEIRÃO PRETO (SP) julgou a manifestação de inconformidade do contribuinte nos termos sintetizados na ementa a seguir transcrita:

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.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

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 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. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.887 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720095/2010-11

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando utilizado como insumo na fabricação dos bens destinados à venda.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento do COFINS - Não Cumulativo incidente em suas aquisições.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO.

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.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

As normas que criam direitos em matéria tributária devem ser interpretadas de forma restritiva, de forma que terra nua, veículos e . aeronaves não se confundem com prédios, máquinas e equipamentos, cujas deduções de despesas estão previstas legalmente.

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 I 0.637. de 2002.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste Recurso, a empresa repisou os mesmos argumentos apresentados na sua impugnação quanto às preliminares e mérito, visando reformar a decisão da primeira instância.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata pedido de ressarcimento de COFINS não cumulativa, com compensações atreladas, referente ao 1º trimestre/2006, no qual a Autoridade Fiscal deferiu parcialmente o crédito em função da glosa parcial dos créditos de COFINS referentes ao mercado externo que foram utilizados pela RECORRENTE no período para promover a compensação das contribuições devidas, por entender que apenas geram direito ao crédito os materiais e serviços utilizados diretamente na produção ou fabricação do contribuinte.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.887 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720095/2010-11

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no setor sucroalcooleiro, que industrializa álcool e açúcar a partir de produção rural própria (plantio da cana-de-açúcar).

Na análise do processo, entendo que é necessário converter o julgamento em diligência com vista a aclarar algumas situações trazidas pela Recorrente em suas argumentações para confrontar às conclusões tomadas pela Autoridade Fiscal, conforme a seguir explicitadas.

A temática mais relevante à solução da lide diz respeito ao creditamento sobre insumos do processo produtivo na apuração do PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade, matéria frequente nesta seção de julgamento.

Como se sabe, após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Essa questão também foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 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 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.887 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720095/2010-11

aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

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”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Nesse passo, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.887 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720095/2010-11

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

No que concerne ao critério de rateio utilizado pela Fiscalização no lançamento, a Recorrente aduz que não se utilizou dos métodos de rateio previstos na Lei nº 10.833/03, uma vez que esses são apenas aplicáveis aos custos, despesas e encargos comuns.

Quando é passível a distinção dos custos, como no presente caso, despesas e encargos decorrentes de receitas cumulativas e não-cumulativas, torna-se uma faculdade do contribuinte aplicar ou não o método de rateio previsto no art. 3º, § 8º, inciso II, da Lei nº 10.833/03.

Afirma que a empresa utiliza a apropriação direta de créditos, ao passo que documenta no Livro de Produção Diária (LPD) a quantidade exata dos insumos adquiridos (cana de açúcar) destinados à produção de açúcar (receitas sujeitas a não-cumulatividade da contribuição) e a produção de álcool (receitas sujeitas ao regime cumulativo), em consonância como disposto na Nota Cosit nº 42/2009.

Quanto a esse tema, entendo que se faz necessário que a Autoridade Fiscal se pronuncie se os controles contábeis e fiscais da empresa são hábeis para propiciar uma apropriação direta de créditos, com afastamento de aplicação de critério de rateio, conforme alegado pela Recorrente.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao período de apuração do 1º trimestre de 2006:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo/memorial com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços glosados entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa (fases agrícola e industrial), nos termos do REsp nº 1.221.170/PR. Nesse item, a recorrente deverá discriminar em planilha as despesas/custos incorridos glosados separados por natureza e juntar toda a documentação que sirva para lastrear as suas afirmações; Bem como, informar em quais bens do imobilizado houve gastos com manutenção (partes, peças, serviços de manutenção, etc) e se a aplicação desses gastos com manutenção causaram o aumento de vida útil do bem superior a um ano.

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado;

3. Que a Autoridade Fiscal elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre os fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº 05/2018

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.887 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720095/2010-11

e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF);

4. Por meio da análise, informar se a empresa possui um sistema de custos integrado com a contabilidade capaz de propiciar uma apropriação direta de créditos, com afastamento de aplicação de critério de rateio, conforme alegado pela Recorrente. Em caso positivo, deve ser refeito o cálculo dos créditos com base nessa conclusão.

5. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011; e

6. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo