



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.720337/2011-58
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.892 – 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-se da lavratura de autos de infração contra a empresa qualificada em epígrafe, que constituíram créditos tributários referentes à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor total de R\$ 5.609.248,65, e à contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), no valor total de R\$ 1.217.797,37, apurados no regime de incidência não-cumulativa, referentes ao segundo trimestre de 2006.

Os enquadramentos legais encontram-se a fls. 5 e 10.

Relativamente a esse mesmo trimestre de 2006 foram protocolizados pedidos de ressarcimento dos saldos credores das contribuições, relativos a receita de exportações, formalizados por meio dos processos nºs 10825.720110/2010-21 (PIS) e 10825.720096/2010-66 (Cofins), que tiveram seus pleitos deferidos parcialmente.

Tais processos de ressarcimento - apensos a este - foram objeto de manifestação de inconformidade, que também estão sendo analisadas nesta sessão de julgamento.

A autuada é produtora de açúcar e álcool industrial e carburante, além de revender derivados de ambos, como bagaço e levedura. Também compra e revende produtos no mercado interno e no externo.

A contribuinte encontrava-se, no período em questão, no regime não-cumulativo de apuração das contribuições sociais, com exceção do álcool carburante, que é apurado no regime cumulativo.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720337/2011-58

Pautada nos limites impostos pela legislação de regência, especialmente as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e INs SRF nºs 247/2002 e 404/2004, a autoridade fiscal especificou as glosas efetuadas, cujo creditamento não estava autorizado pela referida legislação. Neste sentido, oportuno transcrever o entendimento esposado pela autoridade:

...consideram-se "insumos", para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação do açúcar e dos outros produtos não cumulativos, como o álcool industrial.

Ou seja, o termo "insumo " não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção do açúcar e do álcool. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Depreende-se, portanto, que as despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem o critério para caracterização como insumos. Sendo a atividade-fim da empresa voltada para a produção de álcool e açúcar, não há o que se falar, na área agrícola, de *fabricação de produto* nem tampouco em bens que venham a sofrer desgaste em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. (grifos do original)

Com suporte nesse entendimento, a fiscalização procedeu a glosa de créditos relativos a despesas/custos com aquisições de BENS e SERVIÇOS que não estavam abrangidos pelo permissivo legal (definição de INSUMOS), relacionadas nas planilhas constantes nos autos.

A glosas foram divididas basicamente em três grupos, conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 13 a 33, a seguir descritos.

1 - Glosas por tipo de despesa:

Valores sem o correspondente número do comprovante fiscal, do CNPJ ou CPF do fornecedor e seu nome ou razão social, impossibilitando a análise.

Falta de apresentação de documento fiscal.

Valores referentes a aluguéis de prédios e veículos, condomínios, itens que não geram crédito de acordo com a legislação de regência.

Arrendamento agrícola e de coligadas: foram glosados valores quando se tratava de aluguel de terra para plantio, que não corresponde ao conceito de aluguel de prédio, previsto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 2003.

Contraprestações de arrendamento mercantil: glosados os valores de bens onde não foi possível identificar a data de aquisição do bem ou do contrato.

-Despesas de documentação: glosados por não corresponderem ao conceito de insumo.

Despesas portuárias: glosadas despesas com despachante, embarque etc, pois a legislação prevê somente créditos referentes a armazenagem e frete nas operações de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Energia elétrica: glosados valores referentes à habitação, alojamento e recreação.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720337/2011-58

Valores referentes a bens e serviços que não correspondem ao conceito de bens e serviços utilizados como insumo, bem assim aqueles referentes a despesas não vinculadas à fabricação de produtos sujeitos à não-cumulatividade das contribuições.

Despesas de transporte de funcionários e entre estabelecimentos da própria empresa, ou aquelas em que não foram apresentados conhecimentos de frete, bem assim despesas de armazenagem de açúcar nos armazéns da própria empresa, quando a legislação somente permite o crédito do frete e das despesas de armazenagem nas operações de venda.

Despesas referentes à mão-de-obra contratada para carregamento de produtos.

-Despesas da área agrícola: glosadas por não se enquadrarem no conceito de insumo contido na IN SRF nº 404, de 2004.

-Notas de entrada da própria Cosan sem justificativas.

-Compras e prestação de serviços nas moendas das usinas da contribuinte: glosados os valores pelo fato de a fiscalização haver constatado que não ocorre a troca de peças anualmente, portanto concluiu que a vida útil é superior a um ano, assim tais gastos deveriam ter sido ativados.

-Glosados itens utilizados tanto na área industrial, quanto na agrícola: a fiscalização considerou que tais itens não podem ser considerados insumos diretamente ligados à produção se a própria empresa não sabe precisar onde foram utilizados.

2- Glosas por centro de custo

-Foram objeto de glosas os centros de custos" ligados às ÁREAS ADMINISTRATIVAS, e outros considerados pela fiscalização como não ligados à produção, bem assim os centros referentes à armazenagens, não relacionados a gastos da empresa pagos a outra pessoa jurídica nas operações de venda (art. 3º, IX, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), e também a DESPESAS COM ENSACAMENTOS, uma vez constatado que a empresa não utiliza as chamadas *embalagens de apresentação* aceitas pela legislação como dando direito ao crédito e sim as *embalagens de transporte* (art. 8º, I, b c/ § 4º, I, a da IN 404/2004).

3- Glosas por descrição do código

Ativo: compras, reforma, obras de construção civil que deveriam ser ativadas se adquiridas após 01/05/2004.

Depreciação: glosados valores por falta de identificação dos bens e da data de aquisição.

Glosas de insumos indiretos que não permitem identificar se o item teve contato com o produto ou se a peça de manutenção refere-se a máquinas e equipamentos utilizados na produção.

Serviço cujo código não permite identificar o tipo de serviço prestado.

O rateio entre os gastos relativos às receitas cumulativas e não-cumulativas foi feito pela fiscalização, uma vez que a contribuinte utilizou a média das receitas auferidas durante os últimos 12 meses, mas a legislação de regência determina a adoção das receitas auferidas no mês de apuração dos créditos.

As receitas decorrentes de vendas com isenção, alíquota zero, não alcançadas pela incidência e de bens do ativo permanente não fizeram parte do total das receitas para apuração do rateio, pelo fato de não comporem a base de cálculo das contribuições.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720337/2011-58

As glosas dos créditos apuradas no presente levaram a que houvesse insuficiência de recolhimento e declaração das contribuições sociais no trimestre, sendo as diferenças constituídas pelo presente.

Cientificada dos autos de infração e inconformada a contribuinte apresentou a impugnação, de fls. 2416/2438, alegando, em resumo, o seguinte:

a) a não-cumulatividade do PIS e da Cofins não deve ser equiparada com a não-cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI, uma vez que a primeira "tem origem na legislação infraconstitucional (Lei nº 10.833/2003)". Neste caso, o sistema legal que dá suporte ao creditamento da Cofins não traz a vinculação entre os valores incidentes nas etapas anteriores, como ocorre com os referidos impostos. Para o caso do PIS/Cofins aos contribuintes foram atribuídas certas hipóteses em que o crédito é assegurado, baseando-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e demais encargos, além da instituição de créditos presumidos. É essa a lição da melhor doutrina;

b) a legislação que instituiu o sistema da não-cumulatividade para as contribuições não definiu o conceito de insumos e nem obrigou à utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito. E, como é público e notório o termo *insumos*, tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum dentro de todo o território nacional -e até no estrangeiro (*input*, em inglês) -, ou seja, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, etc.;

c) entretanto, a Receita Federal, "a pretexto de *interpretar* e *aplicar* a legislação federal, maliciosa e ilegalmente, limitou o conceito de *insumos* nas Instruções Normativas 247/02 e 404/04". Esta restrição representa "manifesto **vício de ilegalidade**". O princípio da legalidade está insculpido na Constituição Federal (art. 5º, inc. II) e deve ser observado pela Administração conforme comanda o art. 37 da Carta Magna. Assim também ensina a melhor doutrina, e é este o entendimento prevalecente nos tribunais pátrios;

d) aduz decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) contendo entendimento de que o conceito de insumo no âmbito da não-cumulatividade deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade da empresa;

e) argumenta que neste cenário é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para auferir lucro, é necessário antes se obter receita, assim os conceitos de custo e o de despesas previstos na legislação do imposto de renda são bem mais adequados às contribuições sociais que aqueles previstos nas regras do IPI, e, portanto, o termo insumo deve compreender os custos e despesas operacionais da empresa na forma definida nos arts. 290 e 299 do RIR/1999 e não se limitar aos conceitos trazidos pelas IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004;

f) nestes termos, afigura-se completamente indevida a glosa dos créditos auferidos pela manifestante, como aguarda e requer seja assim reconhecido por essa isenta instância julgadora;

g) especificamente em relação às glosas relativas aos bens utilizados como insumos, estas não podem prevalecer porquanto configuram ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pelas autoridades fiscais. Nesse sentido foi formulada a Solução de Divergência nº 12, de 2007, conforme ementa trazida à colação;

h) o mesmo vale em relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis à atividade agroindustrial, assim como "ao transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratamentos culturais, colheita e industrialização". Portanto, sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratamentos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar. E não há que se alegar que os combustíveis não integram o produto final e, por isso, não gerariam direito a créditos de Cofins. Isto porque, consoante a orientação jurisprudencial é legítimo o crédito relativamente aos materiais que apesar de não integrarem fisicamente o produto final, são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo;

i) o mesmo se aplicaria às partes e peças para máquinas e equipamentos e aos respectivos serviços de manutenção considerados insumos pela 9ª Região Fiscal, conforme Soluções Consultas que cita;

j) no item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo;

k) não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas referidos (transporte de resíduos industriais - vinhaça - para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc), também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para fins de crédito da contribuição não cumulativa;

l) quanto às glosas associadas às despesas de depreciação do ativo imobilizado, não fez uma adequada análise a fiscalização do que ocorreu em cada uma das situações mencionadas, não bastando observar simplesmente números de contas contábeis e concluir apressadamente pela glosa de créditos. Mais que isto, "necessário se faz verificar a atividade da Impugnante e os fatos efetivamente ocorridos. Se isto for feito, verificar-se-á que todos os itens glosados fazem parte do conceito de insumo, eis que são indispensáveis à produção dos bens comercializados pela Impugnante, e como tal integram os custos de aquisição e fabricação, assim devem gerar créditos, para que não exista desrespeito à regra da não-cumulatividade das contribuições;

m) "no amplo conceito de aluguel de prédio deve ser enquadrado também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual é legítimo o crédito pleiteado". É que, juridicamente, o imóvel rural pode ser considerado um "prédio rústico", como prescreve o art. 4º do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64), conceito este posteriormente incorporado no texto da Lei nº 8.629/93, que tratou da reforma agrária. Neste sentido, aplica-se à espécie o disposto no art. 110 do CTN;

n) o aluguel de veículos e aeronaves também é legítimo por estar vinculado ao processo produtivo, inclusive com previsão no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, de crédito sobre aluguel de máquinas, equipamentos e prédios utilizados nas atividades da empresa, além disso já foi reconhecido pela Superintendência da RF, na consulta nº 119/10, que a pessoa jurídica pode apurar crédito sobre o valor dos aluguéis incorridos no mês relativos a bens utilizados nas atividades da empresa;

o) quanto às despesas com exportação glosadas de operações que supostamente não se referem a custos ou armazenagem, alega que as notas fiscais referentes a serviços portuários representam serviços com recebimento, armazenagem e embarque, o mesmo se diga quanto ao transporte rodoviário para os terminais portuários e despesas com estadia, cujo propósito é a exportação; também não se conforma com as despesas com exportação glosadas por proporcionalidade;

p) quanto ao rateio, alega que não o utiliza, uma vez que este seria somente aplicável às despesas em comum. Quando é possível a distinção dos gastos decorrentes de

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720337/2011-58

receitas cumulativas e não-cumulativas, como é o caso da impugnante, torna-se uma faculdade do contribuinte a utilização do rateio das receitas. Assim, o rateio estabelecido pela fiscalização seria arbitrário e ilegal, pois é possível a apuração direta.

Posteriormente, o processo foi baixado em diligência para que se apurasse os insumos utilizados na produção da cana-de-açúcar, conforme despacho de fls. 2473 e 2474.

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

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A argüição 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: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 **MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.**

Cabível a aplicação da multa de ofício, no percentual previsto em lei, nos casos de falta de recolhimento ou declaração inexata, independentemente da existência de dolo ou fraude.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS.

Somente dão direito ao crédito da Cofins, no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

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

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

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

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento da Cofins não-cumulativa incidente em suas aquisições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO DAS MESMAS CONCLUSÕES.

A correlação entre as normas que regem as contribuições, autoriza a aplicação das conclusões nas questões de mérito relativas à apuração da Cofins também à contribuição para o PIS/Pasep.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720337/2011-58

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 de autos de infração de PIS e COFINS não cumulativos, lavrados contra o Contribuinte acima identificado, referente ao 2º trimestre/2006, no qual a Autoridade Fiscal promoveu a glosa parcial dos créditos de PIS e de COFINS por entender que apenas geram direito ao crédito os materiais e serviços utilizados diretamente na produção ou fabricação do contribuinte.

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 várias 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 SEGUINTE DO CPC/2015).

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720337/2011-58

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 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.

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 aceção 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 ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720337/2011-58

- 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.

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 das empresas 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 2º trimestre de 2006:

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720337/2011-58

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 dos 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 nº05/2018 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 feito 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.

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