



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.720348/2011-38
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.875 – 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:

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os Autos de Infração de fls. 270/278, em que são exigidos R\$ 248.083,92 de Cofins não cumulativa e R\$ 53.860,33 de PIS/Pasep não cumulativo, em decorrência da insuficiência de recolhimento por utilização indevida de créditos, além de multa de ofício de 75% e encargos legais.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 13/24, a ação fiscal foi realizada com o fim de apurar os valores devidos de PIS/Pasep e de Cofins não cumulativos do 2º trimestre de 2006. A autoridade *a quo* informa que o Dacon do período fiscalizado apontou um crédito de R\$ 254.487,59 para a Cofins e de R\$ 55.250,59 para o PIS/Pasep, ambos vinculados às receitas de exportação. Relata que a interessada transmitiu pedidos de ressarcimento para tais créditos, tendo o PER de Cofins sido analisado no processo de nº 13888.720113/2010-19 e o PER de PIS/Pasep no processo de nº 13888.720170/2010-06.

Narra a autoridade *a quo* que a fiscalizada é produtora de açúcar, álcool e derivados, como bagaço e melaço, comercializando-os no mercado interno e externo. Diz que ela se enquadra na sistemática de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins para todos os produtos, com exceção do álcool para fins carburantes, cuja receita permanece no regime cumulativo.

Esclarece que a Usina Açucareira Bom Retiro S/A foi incorporada pela Cosan S/A e que seu regime de apuração do IRPJ é o lucro real.

Disserta sobre o procedimento fiscal e sobre a legislação de regência dos créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

Explica o conceito de insumos, defendendo que ele não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam consumidos na produção de açúcar e dos outros produtos não cumulativos.

Aduz que as partes e peças de reposição empregadas nas máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, na semeadura, colheita e transporte até a usina onde é fabricado o açúcar não atendem ao conceito de insumos. Argumenta que os bens utilizados na atividade agrícola de cultivo da cana, por ela efetuada, não são utilizados diretamente na produção dos produtos que comercializa, já que não sofrem desgaste em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Conclui que a aquisição de partes e peças para a manutenção de máquinas, equipamentos e veículos empregados no processo produtivo da cana-de-açúcar não geram direito a créditos de PIS/Pasep e da Cofins.

Argumenta que as despesas incorridas na produção da cana-de-açúcar e o transporte até a usina não se caracterizam como insumos da produção do açúcar e do álcool.

Relata que as glosas estão informadas no "Anexo I - Glosas Efetuadas pela Fiscalização" e, resumidamente, dizem respeito aos seguintes créditos:

- 1) créditos tomados em relação a aluguéis de veículos foram glosados por falta de previsão legal;
- 2) créditos sobre arrendamento agrícola, que são aluguéis pagos pela terra nua;
- 3) créditos de despesas de depreciação, identificados pela interessada como "Móveis e Utensílios Escritório/Doméstico", assim como em relação a veículos, bens do laboratório, máquinas e implementos agrícolas com base no valor de aquisição;
- 4) despesas descritas pela contribuinte como "Administração/Planejamento", "Laboratório Industrial e Micro", "Destilaria Álcool", "Adubos e Fertilizantes" (utilizados na lavoura de cana), Combustíveis (óleo diesel utilizado em veículos e máquinas agrícolas), Ferramentas Operacionais, Herbicidas e Inseticidas, Materiais de Laboratório, Materiais Elétricos, Material Expediente, Materiais Limpeza, Materiais de Manutenção Civil, Materiais para Acondicionamento (big bag), Uniformes e Materiais Segurança do Trabalho, Transporte de Empregados;
- 5) créditos calculados sobre despesas com graxas e óleos lubrificantes empregados nos veículos da empresa;
- 6) créditos sobre produtos químicos utilizados em tratamento da água da caldeira e na torre de resfriamento;
- 7) créditos relativos à manutenção de veículos, caminhões, tratores, máquinas agrícolas e peças, pneus, mão-de-obra para reparos na frota de caminhões, carregadeiras, etc;
- 8) despesas de materiais e mão-de-obra em manutenção civil, como, por exemplo, tintas, lâmpadas, fusível, concreto, massa plástica, torneiras, arame, serviços de terraplenagem, serviços em ar condicionado, etc;
- 9) despesas da área agrícola;

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.875 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720348/2011-38

10) despesas como parafusos, arruelas, buchas, porcas, contrapino, abraçadeira, tubos de aço, cotovelos, luvas, niples, unido, rolamentos, retentores, correia, graxeta, barras de aço, barras chata, vigas aço, mangueiras, discos, gás oxigênio, gás acetileno, eletrodo para solda;

11) despesas com itens cujos comprovantes fiscais não foram apresentados.

Na sequência, explica que também foram glosados os créditos sobre bens que a empresa informou como sendo insumos comuns às áreas agrícola e industrial. Diz que tais bens não são insumos diretamente ligados à produção, uma vez que a própria empresa não sabe precisar onde foram utilizados. Aduz que ela utiliza um rateio não previsto em lei, baseando-se nos doze meses anteriores para indicar onde os insumos teriam sido aplicados.

Informa, por fim, que no mês de abril a empresa vendeu açúcar à Coopersucar, razão pela qual teria informado no Dacon valores de PIS/Pasep e de Cofins retidos na fonte por sociedade cooperativa. Diz, todavia, que tais retenções não estão na DIRF da Coopersucar e nem foram comprovadas pela Cosan, de modo que foram glosados.

Relata que *"os créditos tributários apurados no mês após a dedução dos créditos no mercado interno foram lançados em Auto de Infração. Os créditos mensais relativos ao mercado externo, apurado na fiscalização, foram considerados como passíveis de ressarcimento, para serem utilizados nos respectivos processos PER/DCOMP"*:

	<i>Janeiro/2006</i>	<i>Fevereiro/2000</i>	<i>Março/2006</i>
<i>COFINS lançada AI</i>	112.630,88	46.265,97	89.187,07
<i>PIS/Pasep lançado AI</i>	24.452,76	10.044,59	19.362,98
<i>COFINS Ressarcimento 13888. 720113/2010-19</i>	1.977,91	1.284,50	14.480,92
<i>PIS/PASEP Ressarcimento 1388. 720170/2010-06</i>	429,41	278,87	3.143,88

Cientificada em 25/04/2011, a contribuinte apresentou em 16/05/2011 a manifestação de inconformidade, a seguir sintetizada.

Ressalta que a não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins não pode ser equiparada a do ICMS/IPI. Diz que, nesses impostos, a não cumulatividade baseia-se no sistema de débitos e créditos, no qual o imposto cobrado nas operações anteriores é escriturado como crédito para fins de compensação com o imposto devido nas operações posteriores. Aduz que no PIS/Cofins não há tal vinculação, já que a regra-matriz de incidência recai sobre o faturamento e não sobre as operações em si.

Em relação ao conceito de insumos, entende que não pode prevalecer a limitação dada pela fiscalização. Afirma que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não conceituam insumos e, tampouco, remetem à utilização subsidiária da legislação do IPI para a busca de seu conceito, de modo que *"depreende-se que o legislador quis utilizar o sentido comum deste vocábulo na linguagem"*. Argumenta que a RFB, a pretexto de interpretar a legislação, *"ilegalmente, limitou o conceito de "insumos" em instruções normativas*.

Alega que o Poder Executivo não pode alterar o conteúdo da lei. Disserta sobre o princípio da legalidade e conclui que as instruções normativas não podem inovar na ordem jurídica. Ressalta que deve-se adotar um conceito mais amplo e justo de insumos.

Sustenta que as glosas de créditos efetuadas não podem prevalecer, na medida em que afastaram indevidamente os bens e serviços utilizados como insumos, os quais são inerentes e essenciais ao processo produtivo.

Entende que o conceito de insumos aplicável ao PIS/Pasep e à Cofins deve ser o mesmo utilizado na legislação do IRPJ, visto que para se auferir lucro é necessário antes

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.875 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720348/2011-38

se obter receita. Sustenta que a materialidade do PIS/Pasep e da Cofins é bem mais próxima da definida para o IRPJ do que da estabelecida para o IPI.

Conclui que o termo insumo, no âmbito das contribuições, deve *"necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não apenas se limitar ao conceito trazido pelas instruções normativas nº 247/02 e 404/04, que são embasadas exclusivamente na inaplicável legislação do IPI"*.

Na sequência, no tópico **"I. Dos bens utilizados como insumos"**, aduz que as ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, estão diretamente ligados ao processo produtivo. Destaca que a Solução de Divergência nº 12, de 24/10/2007, preconiza que os créditos relativos à aquisição de peças de reposição e equipamentos utilizados no processo de produção podem ser utilizados para desconto da contribuição ao PIS e à Cofins.

Aduz que o mesmo entendimento deve ser aplicado aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação. Esclarece que a atividade agroindustrial demanda grandes espaços e, por isso, há intensa movimentação de máquinas e veículos, seja na colheita e no transporte de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas, equipamentos, adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados, sem mencionar o transporte da mão-de-obra que é indispensável em todo o processo de plantio.

Explica que, em decorrência da necessidade de vigilância das lavouras, são necessárias diligências aos diversos fundos agrícolas por diversos empregados. Aduz que o transporte é feito por veículos movidos à gasolina, álcool e óleo diesel, de modo que, sem combustível, não se pode conceber o plantio, a colheita, o transporte e a industrialização da cana-de-açúcar. Entende que os combustíveis são insumos intrinsecamente ligados ao processo agroindustrial.

No tópico **"II. Dos serviços utilizados como insumos"**, alega que as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização estão diretamente ligados ao processo produtivo. Destaca, como exemplo, o serviço de mão-de-obra contratado de pessoa jurídica para manutenção da mecanização industrial e para transporte de resíduos industriais (vinhaça) utilizados na lavoura de cana-de-açúcar e fertilizantes para a preparação do solo, dentre outros.

Registra que é imprescindível *"a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se serviços especializados essenciais e inerentes ao processo de produção"*.

Diz não se conformar com a glosa dos custos relacionados à armazenagem de álcool e açúcar, ao transporte das referidas mercadorias para exportação e demais despesas portuárias, uma vez que tais custos estariam diretamente ligadas ao processo produtivo.

Afirma que os referidos serviços são essenciais para sua atividade, caracterizando-se como insumos, razão pela qual deve ser reconhecido o direito ao crédito pleiteado, sob pena de ofensa à não cumulatividade prevista em lei na Constituição Federal.

No tópico **"III. Das depreciações"**, diz que é permitida a apuração de tais créditos, em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 01/08/04. Explica que, igualmente, é permitido apurar créditos relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados em suas atividades.

Relata que a fiscalização glosou créditos relativos a bens que não seriam destinados ao uso no processo produtivo da empresa. Aduz, todavia, que ela não fez uma análise

adequada da situação fática, pois não se pode desconsiderar os créditos gerados pela depreciação de maquinários, tais como as moendas utilizadas nas usinas, já que intrinsecamente ligados à atividade agroindustrial.

Entende que os itens glosados são insumos, já que são indispensáveis à produção dos bens comercializados e, como tal, integram os custos de aquisição e fabricação, devendo gerar créditos em observância à não cumulatividade das contribuições.

No tópico **"IV. Dos aluguéis"**, argumenta que o aluguel de veículos também se configura como insumo, uma vez que os veículos são utilizados para verificação da plantação, análise, pulverização e fertilização por aspersão. Ressalta que há previsão no artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 do direito ao crédito sobre aluguéis de máquinas, equipamentos e prédios utilizados na atividade da empresa.

No tópico **"V. Das Despesas com Arrendamento Agrícola"**, afirma que no amplo conceito de aluguel de prédio deve ser enquadrado o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual é legítimo o crédito pleiteado. Aduz que o art. 3º, IV, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, contempla o direito ao crédito de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. Esclarece que o arrendamento de terras para cultivo da cana se enquadra no conceito de locação de prédio. Alega que o conceito jurídico de "prédio" não corresponde ao limitado conceito popular, mas que, de acordo com o art. 4º da Lei nº 4.504/64, imóvel rural é definido como *"o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial"*. Assevera que a Lei nº 8.629/93, por sua vez, define imóvel rural como *"prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agro-industrial"*. Conclui que o termo "prédio" serve tanto para o rural como para o urbano. Diz que o art. 3º, IV, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 limitou-se a mencionar a locação de prédio, de modo a permitir o creditamento do aluguel de qualquer tipo de prédio. Argumenta que o art. 110 do CTN proíbe que a lei tributária altere a definição e o alcance de conceitos de direito privado, razão pela qual entende que é ilegal a limitada interpretação dos conceitos de aluguel e prédio efetuada pela autoridade *a quo*.

No tópico **"VI. Dos bens e serviços adquiridos de pessoas físicas"**, alega que *"os serviços de pessoas físicas mencionados (transporte de resíduos industriais - vinhaça - para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizantes, armazenagem de açúcar, etc.) também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos"*.

No tópico **"VII. Das Despesas de Exportação"**, aduz que não é possível concordar com as glosas relativas às despesas com exportação, as quais, no entendimento da fiscalização, não se referem a custos de frete ou armazenagem. Argumenta que as notas fiscais entregues à fiscalização são relativas a serviços portuários, que geram o direito ao crédito na condição de insumo.

Entende, ademais, que as "despesas com estadia", que são custos adicionais ao frete pela demora no recebimento da mercadoria pelo terminal portuário, também encontram amparo no inc. II dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assevera, também, que não pode se conformar com a glosa alusiva às despesas com exportação excluídas por proporcionalidade, uma vez que tal exclusão viola o princípio da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

No tópico **"VIII. Do método de rateio"**, esclarece que não utiliza os métodos de rateio previstos na legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que esses são aplicáveis apenas aos custos, despesas e encargos comuns. Afirma que quando é possível a distinção dos custos, como no presente caso, torna-se uma faculdade do

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.875 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720348/2011-38

contribuinte aplicar ou não o método de rateio previsto no art. 3º, § 8º, inc. II, da Lei nº 10.833/2003. Explica que a empresa utiliza a apropriação direta de créditos, ao passo que documenta no Livro de Produção Diária a quantidade exata dos insumos adquiridos (cana de açúcar) destinados à produção do açúcar (receitas sujeitas à não cumulatividade) e à produção de álcool (receitas sujeitas ao regime cumulativo). Entende que, desse modo, é arbitrária a aplicação pela RFB do rateio proporcional.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à fabricação de produtos da empresa, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

CRÉDITO. INSUMOS. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

Os bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos, razão pela qual as despesas incorridas na etapa agrícola não geram direito à apuração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.

COMBUSTÍVEIS. CRÉDITO.

Os gastos com combustíveis somente geram créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins no caso de serem insumos do processo produtivo do sujeito passivo, o que não é o caso dos autos.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. CRÉDITO.

As partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, que sofrerem alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, podem ser consideradas insumos para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, devendo tais requisitos estarem comprovados nos autos.

CRÉDITO. ARMAZENAGEM.

As despesas com armazenagem de bens destinados à exportação, quando suportadas pelo exportador, geram créditos da contribuição, desde que os valores correspondentes estejam segregados das demais despesas portuárias, já que não há previsão legal para o desconto de créditos em relação a essas últimas.

ALUGUEIS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS.

Não existe previsão legal de créditos com gastos de locação de veículos, pois não estão expressamente relacionadas no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais autorizam apenas o crédito sobre despesas de aluguéis de "prédios, máquinas e equipamentos", que não podem ser interpretados extensivamente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à fabricação de produtos da empresa, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

CRÉDITO. INSUMOS. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.875 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720348/2011-38

Os bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos, razão pela qual as despesas incorridas na etapa agrícola não geram direito à apuração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.

COMBUSTÍVEIS. CREDITO.

Os gastos com combustíveis somente geram créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins no caso de serem insumos do processo produtivo do sujeito passivo, o que não é o caso dos autos.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. CREDITO.

As partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, que sofrerem alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, podem ser consideradas insumos para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, devendo tais requisitos estarem comprovados nos autos.

CRÉDITO. ARMAZENAGEM

As despesas com armazenagem de bens destinados à exportação, quando suportadas pelo exportador, geram créditos da contribuição, desde que os valores correspondentes estejam segregados das demais despesas portuárias, já que não há previsão legal para o desconto de créditos em relação a essas últimas.

ALUGUEIS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS.

Não existe previsão legal de créditos com gastos de locação de veículos, pois não estão expressamente relacionadas no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais autorizam apenas o crédito sobre despesas de aluguéis de "prédios, máquinas e equipamentos", que não podem ser interpretados extensivamente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus dos sujeitos passivos requerentes a comprovação da existência do direito creditório.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.875 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720348/2011-38

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 SEQUINTEs 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. 30., 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,

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.875 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720348/2011-38

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 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.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.875 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720348/2011-38

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:

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

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.875 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720348/2011-38

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 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.

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