



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.720476/2011-81
Recurso Voluntário
Resolução nº 3201-003.610 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de dezembro de 2023
Assunto PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Recorrente COSAN S/A ACUCAR E ALCOOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à unidade preparadora para que se providencie o seguinte: (i) intimar o Recorrente para apresentar, “caso entender necessário”, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo complementar ao que consta na Descrição Resumida do Processo de Produção de Açúcar e Alcool e ao laudo técnico produzido pela Universidade de São Paulo, com o intuito de se demonstrarem a essencialidade e a relevância dos dispêndios que serviram de base à tomada de créditos, quando imprescindíveis e importantes ao processo produtivo, nos moldes do RESP 1.221.170/STJ e da Nota SEI/PGFN nº 63/2018, (ii) elaborar novo Relatório Fiscal, considerando as informações já constantes dos autos e as demais produzidas durante a diligência, especificando as glosas de créditos porventura revertidas e/ou mantidas, (iii) ao final, cientificar o Recorrente dos resultados da diligência para, assim o querendo, se manifestar no prazo de 30 dias, sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos créditos que permanecerem glosados, bem como àqueles que, à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem reconhecidos, e (iv) cumpridas as providências indicadas, devolver o processo a este CARF para prosseguimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia Regional de Julgamento, no qual passo a reproduzir alguns excertos do relatório, conforme segue abaixo:

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-003.610 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720476/2011-81

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\$ 2.066.895,74, e à contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), no valor total de R\$ 448.733,82, apurados no regime de incidência não-cumulativa, referentes a junho de 2006.

Os enquadramentos legais encontram-se a fls. 1294, 1295, 1301 e 1302. Relativamente ao segundo trimestre de 2006 foram protocolizados pedidos de ressarcimento dos saldos credores das contribuições, relativos a receita de exportações, formalizados por meio dos processos nos 13888.720149/2010-01 (PIS) e 13888.720138/2010- 12 (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 requerente é produtora de açúcar e álcool industrial e carburante, encontrando-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.

Informa a fiscalização que a requerente, em 28/02/2007, foi incorporada pela Danco Participações S/A, em 16/03/2007, a razão social foi alterada para Usina da Barra S/A Açúcar e Álcool, e, finalmente, em 22/12/2009, passou a ter a razão social atual, Cosan S/A Açúcar e Álcool.

Sendo assim, em 24/03/2010 foram apresentados Dacon retificadores para os meses de abril e maio de 2006, e o Dacon – evento especial Incorporação/Incorporadora, este contendo os saldos de créditos não utilizados das sucedidas e transferidos à sucessora (requerente).

O procedimento de auditoria dos créditos da não-cumulatividade alegados e o detalhamento das glosas aplicadas pela fiscalização foram relatados no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 1320/1333, levando-se em conta os Dacon retificadores apresentados em 24/03/2010.

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 do álcool. 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.

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.610 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720476/2011-81

Com suporte nesse entendimento, a fiscalização procedeu à glosa, em resumo, 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, bem assim os valores pagos a pessoa física e aqueles relacionados ao álcool carburante (regime cumulativo) porquanto não geram direito a crédito.

Também foram glosados valores referentes a aluguéis de propriedade rural e de veículos, uma vez que a legislação prevê apenas desconto de créditos sobre aluguéis de móveis, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa. Glosou-se ainda despesas de aluguéis pagos a pessoa física, gastos com estacionamento, condomínio etc.

Não foram aceitas também despesas com serviços diferentes de frete e armazenagem na venda, previstos na legislação, bem assim aquelas referentes ao álcool carburante, que está no regime cumulativo.

Glosou-se também encargos de depreciação de bens não utilizados diretamente na produção de bens e serviços destinados à venda, bem assim daqueles adquiridos antes de 01/05/2004.

O rateio entre os gastos relativos às receitas cumulativas e não cumulativas, bem assim entre as referentes ao mercado interno e externo, foi refeito 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.

As glosas dos créditos apuradas no presente levaram a que houvesse insuficiência de recolhimento e declaração das contribuições sociais no trimestre, sendo a diferença referente a junho constituída pelo presente e as referentes a abril e maio lançadas no processo nº 10825.720381/2011-68, apenso a este e também julgado nesta sessão de julgamento.

De acordo com o termo de fls. 1307/1310, também foram glosados valores excluídos indevidamente da base de cálculo das contribuições a título de descontos concedidos e amostras, doações e bonificações ofertadas, pelo fato de a fiscalização considerar que somente podem ser deduzidos os descontos e bonificações incondicionais, assim considerados aqueles que constam nas notas fiscais de venda e não dependam de evento posterior à sua emissão, a teor da Instrução Normativa (IN) SRF nº 51, de 1978.

Cientificada dos autos de infração e inconformada, a contribuinte apresentou a impugnação, de fls. 1697/1724, alegando, em resumo, no tocante à exclusão das doações, amostras, brindes, bonificações e descontos incondicionais, ser prática comercial comum sua concessão, que resulta em despesas para as empresas, caracterizando descontos incondicionais, hipótese de não-incidência tributária. Aduziu que tais doações e bonificações não se enquadram no conceito de receitas auferidas para efeito de tributação pelas contribuições. Não por outro motivo, a legislação previu os descontos incondicionais como não integrantes da base de cálculo. Transcreveu jurisprudência do STJ.

Sobre o fato de não constar os descontos nas notas fiscais, alegou que a IN SRF nº 51, de 1978, não pode restringir o direito dos contribuintes pelo simples fato de o desconto não estar demonstrado na nota fiscal, mas na duplicata, pois esse ato não tem o condão de excluir direito previsto em lei, principalmente quando não existem provas de que o desconto não era incondicional.

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.610 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720476/2011-81

Aduz ainda que o destaque em nota fiscal não é recomendado pela prática comercial, pois expõe aos concorrentes o desconto praticado, e as normas devem observar as práticas reiteradas dos contribuintes.

Assim, a referida IN iria de encontro ao Código Tributário Nacional (CTN), arts. 110 e 111, e à Constituição Federal, art. 37.

Em relação aos créditos da não-cumulatividade alegou 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 (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003). Neste caso, o sistema legal que dá suporte ao creditamento das contribuições 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;

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.610 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720476/2011-81

h) o mesmo vale em relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial, assim como ao transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização. Portanto, sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratos 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 PIS. Isto porque, consoante a orientação jurisprudencial é legítimo o crédito relativamente aos materiais que a despeito 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 os respectivos serviços de manutenção considerados insumos pela 9ª Região Fiscal, conforme Soluções Consulta 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) em relação 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 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.

A impugnação foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.610 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720476/2011-81

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Os descontos incondicionais são excluídos da base de cálculo das contribuições, desde que constem das notas fiscais de venda e não dependam de eventos posteriores à sua emissão.

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS.

Somente dão direito ao crédito do PIS, 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 do PIS 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. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento do PIS não-cumulativo incidente em suas aquisições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2006 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 contribuição para o PIS/Pasep também à Cofins.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado o Contribuinte ingressou com Recurso Voluntário alegando em síntese a mesma matéria de defesa da Impugnação, abordando os seguintes tópicos:

I - PRELIMINARMENTE

A) Da nulidade do lançamento ante a ausência de motivação da glosa ampla e genérica de todos os insumos vinculados à área rural

B) Da necessidade de realização de diligência ou perícia

II— NO MÉRITO

A) Da exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS de doações, amostras, brindes, bonificações ou descontos incondicionais concedidos.

B) Da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.610 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720476/2011-81

I. Dos bens utilizados como insumos

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

II. Dos serviços utilizados como insumos

CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA — MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS
APLICADAS NO PROCESSO PRODUTIVO

III. Do aluguel e arrendamento agrícola

VI. Das despesas de armazenagem e frete na operação de venda

ARMAZENAGEM, EXPEDIÇÃO DE PRODUTOS E CONTROLE DE ESTOQUES

VII. Das despesas com exportação

VIII. Das despesas de depreciação do ativo imobilizado

Por fim, insta salientar que após o Recurso Voluntários foi apresentado petição fazendo alusão à Nota Explicativa SEI n.º 63/2018 e Laudo Técnico sobre os processos agroindustriais envolvidos no âmbito da cadeia sucroenergética, produzido pela Universidade de São Paulo de e-fls. 1.965 e ss.

É o relatório.

Voto

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Nos termos do que já foi relatado o presente processo trata 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\$ 2.066.895,74, e à contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), no valor total de R\$ 448.733,82, apurados no regime de incidência não-cumulativa, referentes a junho de 2006.

Os enquadramentos legais encontram-se a fls. 1294, 1295, 1301 e 1302. Relativamente ao segundo trimestre de 2006 foram protocolizados pedidos de ressarcimento dos saldos credores das contribuições, relativos a receita de exportações, formalizados por meio dos processos nos 13888.720149/2010-01 (PIS) e 13888.720138/2010- 12 (Cofins), que tiveram seus pleitos deferidos parcialmente. Tais processos de ressarcimento foram objeto de manifestação de inconformidade, que também estão sendo analisadas nesta sessão de julgamento.

As glosas foram amparadas na legislação então vigente e, em razão da complexidade da atividade desenvolvida pelo contribuinte e dos produtos e serviços a serem

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.610 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720476/2011-81

avaliados, o resultado da fiscalização foi exposto em anexos, conforme constou no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.307 e ss, veja-se:

(...)

(fls. 1.326) Dessa maneira, vê-se que o termo insumo é gênero que abarca componentes aplicados direta e indiretamente na produção e, por isso, tem sido dividido em dois distintos subgêneros, quais sejam, os "insumos diretos" e "insumos indiretos". Em consequência, por exemplo, são:

1) Insumos diretos de produção: matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, etc.; e

2) Insumos indiretos de produção: energia elétrica, combustíveis, lubrificantes, manutenção de máquinas, aluguéis, etc.

Essa maneira de entender o termo insumo se apresenta, **de forma tácita**, tanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, na sua versão atual, quanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2002, ambas com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, bem como nas IN SRF nº 247, de 2002, na versão dada pela IN SRF nº 358, de 2003, e nº 404, de 2004 (negritei).

Vista dessa maneira fica claro que, **em regra**, somente os insumos diretos de produção podem permitir o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. **Tal regra só é rompida por determinação legal**, como ocorre com os combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica, dentre outros insumos indiretos de produção que a despeito disto desoneram o créditos em tela (negritei).

Da análise do exposto acima, conclui-se que, além dos lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, **II**, das Leis n's 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, 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 do álcool. 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 ao critério para caracterização como insumos. Sendo a atividade-fim da empresa voltada para a produção do 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.

Foram apresentados diversos itens de bens e serviços utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial, como pinos, ferramentas, arruelas, materiais empregados em solda (gás, eletrodo, agamax), acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, dentre outros, para os quais a empresa não apresentou detalhes técnicos que garantam a sua utilização em máquinas que produzam diretamente álcool e açúcar. Em consequência, foram tratados como itens genéricos utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes no seu parque agrícola e industrial; assim sendo, tratam-se de insumos indiretos de produção que não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.610 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720476/2011-81

Foram glosados os itens de bens de manutenção relacionados à área agrícola, limpeza, materiais de manutenção civil, tintas, brochas, rolos de pintura, fita crepe, manutenção de veículos, auto peças, pneus, aparelho telefônico, chapas e tubos de aço, mangueiras, suporte para copos, carimbos, asfalto, materiais aplicados na manutenção da construção civil, cadeados, garrafão térmico, luvas, arames, equipamentos I de segurança e de proteção individual, equipamentos de prevenção contra incêndios, graxa, materiais promocionais para clientes, bujão, fita de sinalização, lâmpadas, marcadores esferográficos, cartuchos de impressoras, papel sulfite, pilhas, fio telefônico, lona plástica, ventilador, materiais de sinalização, bagaço de cana, trena, aplicador de fita adesiva, aparelho de ar condicionado, máquina calculadora, concreto, filtro para café, chá mate, pilhas, lona plástica, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos, dentre outros.

Serviços como dedetização, ensacamento, carregamento, limpeza, manutenção de big bags, análises químicas em óleos, calibração de balança, despesas com deslocamentos, conserto de rádio transceptor, transporte de funcionários, transporte de resíduos industriais, mão de obra de manutenção civil, manutenção em veículos, caminhões e tratores, manutenção em ar condicionados e janelas, consultoria técnica, serviços com exp. de exportação, despesas portuárias (exceto as de armazenagem), lonas, produtos de limpeza, pintura, recarregamento de extintores, dentre outros, também foram glosados por estarem em desacordo com o conceito acima exposto.

Também foram glosados os créditos relativos aos bens e serviços vinculados aos centros de custo ADMINISTRAÇÃO E CONTROLE AGRÍCOLA, ADMINISTRAÇÃO/PLANEJAMENTO INDUSTRIAL, ALOJAMENTO AGRÍCOLA, BALANÇA DE CANA, Balsa, BRIGADA DE COMBATE A INCÊNDIO, CAPTAÇÃO DE ÁGUA, COLHEDEIRA DE CANA PICADA, COLHEITA DE CANA, COLHEITA DE CANA FORNECEDORES, COLHEITA DE CANA TERCEIRIZADA, CONTROLE E GARANTIA DE QUALIDADE, DESENVOLVIMENTO AGRONÔMICO, DIRETORIA AGRÍCOLA, ESTRADAS/CERCA/PONTE, GERENCIA REGIONAL AGRIC., IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS, INCENTIVO VALE TRANSPORTE AGRÍCOLA, INCENTIVO VALE TRANSPORTE INDUSTRIAL, LAVADOR VEÍCULOS E BORRACHARIA, LIMPEZA OPERATIVA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO CIVIL, MANUTENÇÃO DE CAMPO, MÃO DE OBRA AGRÍCOLA, MAO DE OBRA AGRÍCOLA COLHEITA (MINEIROS), MAO DE OBRA AGRÍCOLA COLHEITA (REGIONAIS), MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA, MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA (COLHEITA), MECANIZAÇÃO DE MÁQUINAS MÉDIAS, MECANIZAÇÃO DE MÁQUINAS LEVES, MECANIZAÇÃO DE MÁQUINAS PESADAS, MECANIZAÇÃO PLANTIO MECANIZADO, MEIO AMBIENTE, OFICINA MANUTENÇÃO COLHEDORA, OFICINA MEC/MANUT AUTOMOTIVA, OFICINA MECÂNICA — TRATORES, OFICINA MECÂNICA — VEÍCULOS, OFICINA DE IMPLEMENTOS, OFICINAS ELÉTRICAS, PLANTIO, PREPARO DE SOLO, PREPARO DE SOLO E PLANTIO TERCEIRIZADO, PREPARO DE SOLO ORGANICO, PROGRAMA FORMACAO PROFISSIONAL AGRÍCOLA, REDE DE RESTILO, REFLORESTAMENTO, SERRARIA, SERVICOS DE MUDAS E OUTROS CANA FORNEC., SUPERVISAO E SERVICOS DE TRATOS CULTURAIS, SUPERVISÃO E MANUT AGRÍCOLA, SUPERVISÃO DE SERVIÇOS AGRÍCOLAS, TOPOGRAFIA,, TRANSPORTE AGRÍCOLA, TRANSPORTE AGRÍCOLA COLHEITA, TRANSPORTE INDUSTRIAL, TRATO PLANTA, TRATO SOCA, TRATO SOCA ORGANICO, TRATO SOCA TERCEIRIZADO, VALE TRANSPORTE, TRANSPORTE DE TURMAS, VALE TRANSPORTE, VINHAÇA, exceto as despesas relativas a aluguéis e energia elétrica. , Não foram aceitas as despesas do tipo DESP. DOCUMENTAÇÃO EXP. MÃO DE OBRA MANUT. PNEUS, MATERIAL DE EXPEDIENTE, MATERIAIS DE MANUTENÇÃO CIVIL, MATERIAIS ELÉTRICOS, PNEUS E CÂMARAS DE AR, TRANSP. RESIDUOS INDUSTRIAIS. (...)

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.610 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720476/2011-81

O posicionamento adotado pela DRJ, ratifica as razões da fiscalização, vejamos destaques do acórdão:

(...)

Enfim, a competência do julgador administrativo cinge-se, a meu juízo, à verificação da correta aplicação da legislação vigente que rege a matéria expressamente impugnada, inclusive infralegal, em face dos elementos de prova que constam do processo.

Destarte, na espécie em julgamento o mister desta autoridade julgadora resume-se a analisar a eventual procedência da matéria expressamente impugnada ante às prescrições normativas editadas pela Receita Federal, que regulamentaram o direito litigado. Especificamente, analisar as glosas procedidas pela fiscalização, expressamente contestadas pela recorrente, ante às disposições contidas nas IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

Também não há como utilizar-se de conceitos disciplinados em legislações de outros tributos, como propugna a impugnante ao postular que se adote um conceito de insumo mais amplo, como aquele previsto na legislação do imposto de renda, dado que para as contribuições sociais há normas específicas e entendimentos expressos sobre o tema, proferidos pela Administração, e, como visto acima, na esfera administrativa, há que se observar os atos expedidos pela RFB.

Isto posto, volto-me a analisar os protestos específicos aduzidos no recurso.

(...)

Como se vê a decisão proferida pela DRJ também utilizou o conceito de insumo baseado nas IN SRF's, bem como julgou apenas os tópicos apresentados no Manifesto de Inconformidade de forma exemplificativa, sem adentrar em todas as rubricas e seus motivos de glosa.

Sendo essas as considerações iniciais, verifica-se que a controvérsia gravita sobre as receitas acrescentadas à base de cálculo da contribuição e das glosas de crédito sobre aquisições de bens e serviços consumidos ou aplicados na fabricação de produtos exportados, apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170/STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Dentro dessas premissas, o posicionamento adotado pela fiscalização e pela DRJ, conforme destaques acima colacionados, estão em dissonância com o conceito contemporâneo que obrigatoriamente deve ser aplicado por este colegiado.

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-003.610 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720476/2011-81

Em respeito aos princípios constitucionais processuais, para melhor solução da lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, é imperioso oportunizar que a fiscalização identifique dentre os produtos e serviços que estão sendo pleiteados, a relevância e/ou essencialidade, na perspectiva da fase do processo produtivo, bem como das atividades desempenhada pela empresa.

Analisar a matéria sem oportunizar à fiscalização revisar o seu ato, pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170/STJ. Diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa, cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

“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.”

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170/STJ.

Na obra escrita pelo Ilustre Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, em 2021, “Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispendios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, o autor tratou das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

“EMENTA 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. 543-C 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. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 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

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-003.610 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720476/2011-81

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. 543-C 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 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.”

Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

“(…).**Essencialidade** -considera-se o 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.(...)” (negrito pelo autor do presente artigo)

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juízes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-003.610 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720476/2011-81

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual é necessário abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

Por terem sido realizados antes do julgamento do RESP 1.221.170 STJ, nem o Recurso Voluntário e nem o acórdão recorrido trataram do conceito contemporâneo de insumo e, portanto, não consideraram qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

Uma nova apuração com esse olhar é medida que se impõe, sendo oneroso a sua realização nessa instância administrativa, por conta dos inúmeros dispêndios que a ora recorrente busca se creditar, consequentemente vasto lastro de provas a serem aferidas frente ao conceito contemporâneo de insumos, visto o que restou consignado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.307 e seguintes com os seus anexos. Trata-se de uma atividade complexa, com várias etapas composta em seu processo produtivo, sobre a qual carece de uma reavaliação pela autoridade fiscal, que certamente irá produzir um novo relatório fiscal, reunindo as condições necessárias dentro do atual cenário regramento legal para suas conclusões, com a finalidade de subsidiar uma decisão mais equânime.

Conforme interpretação sistêmica do que foi disposto nos artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, vota-se para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

Que a unidade preparadora intime o Recorrente a apresentar, “caso entenda necessário”, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo complementar ao que consta na no Laudo Técnico sobre os processos agroindustriais envolvidos no âmbito da cadeia sucroenergética, produzido pela Universidade de São Paulo de e-fls. 1.965 e ss, apresentado pela recorrente, com o intuito de demonstrar a essencialidade e relevância

Fl. 14 da Resolução n.º 3201-003.610 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10825.720476/2011-81

dos dispêndios que serviram de base para tomada de crédito, entendendo serem estes, imprescindíveis e importantes, no seu processo produtivo, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e nota SEI/PGFN 63/2018;

A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar além do Laudo Técnico sobre os processos agroindustriais envolvidos no âmbito da cadeia sucroenergética, produzido pela Universidade de São Paulo de e-fls. 1.965 e ss, entregue pelo Recorrente, o mesmo REsp 1.221.170 STJ e Nota SEI/PGFN 63/2018;

Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado conclusivo pela Fiscalização, diante o que se pretende com esta diligência. Sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos dispêndios que permaneceram glosados, bem como aqueles que à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem revertidos.

Cumpridas as providências indicadas, deve o processo retornar ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para prosseguimento do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa