



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.657410/2012-64
RESOLUÇÃO	3202-000.424 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAÍZEN ENERGIA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, em converter o julgamento do recurso voluntário em diligência, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adota -se o relatório da decisão recorrida, que passo a reproduzir:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório nº 048932195 (e-fl. 82), que deferiu em parte o pedido de ressarcimento de créditos de Pis/Pasep no regime não-cumulativo, formulado no PER nº 17927.37941.171011.1.5.08-793, créditos esses oriundos da aquisição de bens e serviços utilizados na fabricação de bens exportados para o mercado externo, referente ao 4º trimestre de 2008 (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002).

2- Do valor pleiteado de R\$ 2.195.295,12, foi reconhecido o valor de R\$ 931.761,40, valor este referente ao crédito de Pis dos meses de outubro a dezembro de 2008.

3- Conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls 3768 e seguintes), no qual se baseou o Despacho Decisório (e-fls 6 e seguintes), o reconhecimento parcial do crédito se deu em virtude de glosa de créditos informados no Dacon, mas não respaldados na legislação, visto que, no entendimento da fiscalização, o conceito de insumos, de onde se originam os créditos pleiteados pelo contribuinte, não é abrangente. Assim se pronunciaram os Auditores na análise dos créditos (e-fl. 3774 e seguintes):

Antes de tecer comentários sobre a legislação acima apresentada convém deixar claro o significado do termo insumo, isto é:

“Insumo – “cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços” (Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa); Insumos – “matérias-primas, partes, peças , componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, e pneumáticos, destinados aos produtos relacionados no inciso IV (art. 2º do Decreto nº 2.072 , de 14 de novembro de 1996).” 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, 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.

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 os créditos em tela (negritei).

Da análise do exposto acima, conclui-se que, além dos lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, consideram-se “insumos”, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação do açúcar e do álcool de uso não carburante. 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 não carburante. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Como se observa, é necessário que o bem sofra alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação para que seja considerado um insumo. No caso de serviços, é necessário que ele seja aplicado ou consumido.

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..

4- Em apertada síntese, tem-se que a interessada aproveitou-se do creditamento do Pis incidente na aquisição de diversos itens de bens e serviços utilizados em diferentes situações e etapas que compreendem o objeto social da pessoa jurídica, inclusive bens e serviços utilizados na semeadura, colheita e transporte, sendo que os créditos de Pis a eles referentes foram glosados por, no entendimento da fiscalização, estarem aqueles bens e serviços excluídos do conceito de insumo referido na lei 10637/2002.

5- Ciente do despacho decisório em 24/04/2013 (e-fl 7) e inconformada com o parcial indeferimento, a pessoa jurídica, por seus representantes legais, apresentou manifestação de inconformidade em 21/05/2013 (e-fl. 12 e seguintes) alegando:

i- preliminarmente, a tempestividade da peça de defesa; i.1- que há nulidade do despacho decisório ante a ausência parcial ou insuficiente de motivação para a glosa de todos os insumos vinculados à área agrícola (vez que é empresa agroindustrial que tem por objeto a produção e comercialização de açúcar, de álcool, de cana-de-açúcar e demais derivados desta, entre outras atividades) e bens do ativo imobilizado, tomado por premissa que todos os bens e serviços aplicados na área agrícola da Requerente não configuram insumos, para fins de creditamento, na forma do art. 3º II, da Lei nº 10.637/2002; requer diligência ou perícia, por ser necessária:

i.2- alega, para invocar a nulidade, a insuficiência de motivação, vez que é precária a análise realizada, cujos parâmetros de pesquisa sequer foram descritos no despacho decisório, inviabilizando a possibilidade de entendimento acerca do trabalho fiscal realizado, prejudicando o exercício do direito ao contraditório e ampla defesa pela Requerente;

i.3- pugna pela realização de diligência ou perícia, indica perito e apresenta quesitos para demonstrar a composição dos créditos glosados e a fundamentação de cada glosa, informações sem as quais não é possível exercer o direito de defesa.

ii- no mérito:

ii.1- que os créditos de Pis pretendidos pela Requerente buscam fundamento, entre outros dispositivos, no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 (com idêntico teor ao art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003) e, embora referido dispositivo trate do conceito de "insumo" em termos genéricos, o Despacho Decisório restringiu seu conteúdo apenas aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e aos serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, conforme previsto nos arts.

66, inc. I, "b", c/c §5º, inciso I, "b", da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, interpretação que não encontra apoio no art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/2002, conforme atual entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais — CSRF do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF firmado no julgamento do Acórdão nº 9.303-01.35; ii.2- a glosa dos créditos realizada e o Despacho Decisório que a manteve tomaram por premissa que todas as despesas vinculadas à área agrícola da Requerente, inclusive aquelas relativas à produção de cana-de-açúcar, não constituem insumos para fins de creditamento da contribuição para o Pis/Pasep, uma vez que não tem vinculação com o processo produtivo do açúcar e do álcool – entendimento que é manifestamente improcedente, pois desconsidera que o processo produtivo do açúcar e do álcool em uma empresa agroindustrial é verticalizado, sendo a Requerente responsável pela produção não apenas do açúcar e do álcool em etapa final de industrialização, mas também da principal matéria-prima destes produtos, que é a cana-de-açúcar – o processo de produção do açúcar e do álcool se inicia com a atividade agrícola, sendo a etapa industrial apenas a parte final do processo – cita Solução de Divergência COSIT nº 12/2007; ii.3- despesas com energia elétrica, arrendamento agrícola e aluguéis em geral :

afirma a manifestante ser equivocada a afirmação de que o aluguel de prédio previsto no art. 3º, inciso IV, da Lei n. 10.637/02 e da Lei 10.833/03 não abrange a propriedade rural: a palavra "prédio" contida nas referidas leis, quer em seu sentido próprio, quer do ponto de vista jurídico, aplica-se-ia também aos imóveis rurais e não apenas aos imóveis urbanos; em particular, a atividade rural encontra-se também sujeita ao regime não-cumulativo da COFINS, impondo-se que a interpretação dos dispositivos legais observem que as atividades produtivas

nestes casos são realizadas por meio do "prédio rústico" ao qual se refere a legislação; nesse sentido, o arrendamento de propriedades rurais de pessoas jurídicas constitui gasto essencial e imprescindível para a realização do plantio da cana-de-açúcar para a produção de açúcar e álcool, o que autoriza a apropriação de créditos da contribuição paga; ii.4 - despesas com embalagens, armazenagem e fretes na operação de venda:

afirma a defendente que são indevidas as glosas dos créditos pretendidos pela Requerente relativos (i) às despesas de elevação portuárias, estufagem, movimentação de mercadorias, rolagem de contêineres; (ii) as embalagens não incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, por se prestarem apenas para o transporte do açúcar; (iii) as despesas de serviços como atracação de navio, supervisão de embarque de açúcar, controle de peso e qualidade, despachos aduaneiros, seguro de carga, carregamentos extraordinários, capatazia; (iv) serviços de transporte e movimentação de cargas, com centro de custo Armazém de Açúcar Externo e Interno; e (v) fretes pagos a empresas que tem como atividade o agenciamento marítimo, por estarem em consonância com os incisos II e IX do artigo 3º e artigo 15, inciso II da Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002; ii.5- o direito ao crédito da contribuição para o Pis/Pasep sobre gastos com combustíveis / graxas utilizados no transporte de insumos e produtos encontra-se expressamente assegurado no inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02, pois resta demonstrado que a produção do açúcar e do álcool abrangem de modo intrínseco e indissociável as atividades realizadas nas áreas rurais, desde a obtenção da terra (via arrendamento ou não), passando pelo plantio, colheita e destinação dos insumos para a produção do açúcar e do álcool; ii.6- despesas de depreciação do ativo imobilizado: afirma a interessada que ficou demonstrada a ilegalidade da segregação e exclusão da base de creditamento da contribuição para o Pis/Pasep dos bens e serviços vinculados às atividades produtivas da cana-de-açúcar, as quais também integram o custo de produção do açúcar e do álcool; ii.7- outras glosas reclama a defendente das despesas glosadas vinculadas aos centros de custos (i) administrativos; (ii) não ligados diretamente com a produção, tais como:

águas residuais, captação de água, tratamento de água, etc; (iv) ligados à produção, tais como:

serviços de controle de pragas, coleta de torta de filtro e transporte de resíduos. E ainda, as despesas sem vinculação a centros de custos, mas referentes à laboratório e produtos químicos não diretamente ligados à produção, as quais também integram o custo de produção do açúcar e do álcool; ii.8- imprescindível o reconhecimento do direito ao crédito de PIS, tendo em vista que todos os insumos acima tratados encontram-se vinculados à receita de exportação: o creditamento de sobre os custos, despesas e encargos e vinculados à receita de exportação é assegurado de forma ampla pelo art. artigo 5º da Lei nº 10.637/2002, que não impõem qualquer condição adicional para o gozo do direito;

ii.9- dos créditos decorrentes da não-cumulatividade e o equivocado critério de rateio utilizado pela fiscalização: sustenta a pessoa jurídica que "não há necessidade de utilizar um dos métodos de rateio previstos no § 8º, art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, para determinar o quantum do crédito presumido mencionado no subitem anterior, pois a usina pode determinar com precisão o quanto de cana-de-açúcar foi destinado para produzir açúcar e o quanto foi destinado para produzir álcool.", pois denota-se que não há na legislação aplicável ao caso em comento um conceito expresso de "receita bruta total"; entretanto, por meio da utilização do método de interpretação sistemática da legislação, auferiu-se que a "receita bruta total" só pode ser tida como a totalidade das receitas auferidas pela empresa, que a própria hipótese de incidência da contribuição para o Pis/Pasep, segundo dispõe a Lei nº 10.637/2002.

6- Por derradeiro, requer o acolhimento da preliminar de nulidade arguida, ou, ao menos, a baixa dos autos em diligência para análise da vinculação dos insumos em tela com a atividade produtiva da Requerente, ou, superada a preliminar, que a presente manifestação de inconformidade seja julgada procedente, reformando-se o despacho decisório atacado, de sorte que sejam homologadas integralmente as compensações abrangidas neste processo.

7- Registre-se que após o prazo para apresentação da manifestação de inconformidade, a interessada requereu a juntada de laudo expedido pela Universidade de São Paulo, com considerações a respeito dos processos de fabricação do açúcar e do álcool da indústria sucro-alcooleira, que deferi e acatei como subsídio para formar a minha convicção, para o caso do referido laudo trazer luzes que permitam a solução do litígio. Fi-lo em homenagem ao princípio da ampla defesa e do contraditório, embora o prazo para juntada de documentos houvesse se esgotado com o termo final para entrega da inconformidade.

8- Em suma, a defendente ampara-se na pretensa ilegalidade das disposições da IN SRF 247/2002, para atacar item a item, todas as glosas efetuadas pela Auditoria Fiscal da RFB, tais como foram descritas no termo de verificação fiscal, afirmando que todas as glosas são indevidas e sustentando a correção do creditamento feito pela pessoa jurídica.

9- Sustenta a manifestante que a glosa dos créditos realizada tomou por base todas as despesas vinculadas à área agrícola, inclusive aquelas relacionada à produção da cana de açúcar, por entender que não tem vinculação com o processo produtivo do açúcar e do álcool nos restritos termos da IN SRF 247/2002, com o qual não pode concordar.

10- Por derradeiro, a interessada requer seja reconhecido integralmente os créditos de Pis no regime não-cumulativo; a juntada posterior de documentos alegando que os 30 dias foram insuficientes para apresentar toda documentação e, também, a realização de perícia, nos termos do inciso IV do Dec. 70.235/72, indicando o perito e apresentando quesitos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

A Fiscalização glosou parte do valor do crédito apurado por entender que os insumos que compuseram a base de cálculo da contribuição não fariam parte da produção agroindustrial, atividade fim da Recorrente.

No entanto, verifica-se que a Recorrente é empresa do setor sucroalcooleiro que industrializa álcool e açúcar a partir de produção rural própria (plantio da cana-de-açúcar). Nesse sentido, o processo produtivo da Recorrente inicia-se com a produção/cultivo do produto/insumo rural (cana-de-açúcar) e encerra-se com a venda do produto final industrializado (açúcar e álcool). Dessa forma, por ser agroindústria, dedica-se tanto à atividade rural quanto à atividade industrial.

Em síntese, foram glosados os créditos relativos a despesas e gastos que não se enquadrariam no conceito legal de insumo, nem estariam relacionados na legislação de regência.

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.

Dessa forma, com fundamento 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.

No entanto, por ter sido realizado antes do parecer da PGFN acerca do julgamento do RESP 1.221.170 STJ, o acórdão recorrido não tratou do conceito contemporâneo de insumo e, portanto, não considerou qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

Assim, 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.

Conclusão

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, proponho converter o julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora se manifeste, conclusivamente, sobre a adequação dos bens e serviços apontados pelo contribuinte como insumos, tendo-se em conta o conceito fixado no REsp nº 1.221.170/PR, na Nota SEI/PGFN nº 63/2018 e no Parecer Cosit nº 5, bem como se manifeste sobre o suposto direito dos créditos alegados pela contribuinte. Ao final da diligência, deverá ser elaborado relatório conclusivo, podendo-se, se necessário, intimar o contribuinte para apresentar documentos e esclarecimentos adicionais. Após a manifestação do Recorrente acerca dos resultados da diligência, os autos devem retornar a este colegiado para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro