



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.729740/2012-69
Recurso Voluntário
Resolução nº 3402-003.895 – 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:

O presente Processo reúne Autos de Infração da Cofins e da Contribuição para o PIS, decorrentes de procedimento fiscal que abrangeu os meses de janeiro a março de 2008, realizado pela DRF/Bauru. Os valores globais, em Reais, são os seguintes:

<i>Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins</i>	<i>3.003.160,89</i>
<i>Juros de Mora (calculados até 09/2012)</i>	<i>1.386.860,40</i>
<i>Multa de Ofício Proporcional (75 %), Passível de Redução</i>	<i>2.252.370,68</i>
<i>Total</i>	<i>6.642.391,97</i>
<i>Contribuição para o PIS</i>	<i>652.002,03</i>
<i>Juros de Mora (calculados até 09/2012)</i>	<i>301.094,70</i>
<i>Multa de Ofício Proporcional (75 %), Passível de Redução</i>	<i>489.001,52</i>
<i>Total</i>	<i>1.442.098,25</i>
Total Geral (até 09/2012)	8.084.490,22

2.A descrição dos fatos está no Termo de Verificação Fiscal (fls. 023 a 045),

bastante detalhado, sendo que tentarei, na medida do possível, transcrever aqui apenas o que considero necessário para a contextualização da situação e a formação da nossa convicção.

3.A empresa, de renome nacional, atua, preponderantemente, no ramo de fabricação de açúcar e álcool, para uso carburante e outros. Também compra e revende

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.729740/2012-69

produtos, tanto no mercado interno como no externo. Sua produção estava concentrada, à época, nos 09 (nove) estabelecimentos industriais listados às fls. 024.

4. Os lançamentos de ofício, em apertadíssima síntese, resultaram de:

Alterações no cálculo do rateio dos créditos feito pela empresa, rateio este necessário pelo fato de que ela se sujeitava à incidência não-cumulativa das contribuições em relação apenas a parte de suas receitas (um dos seus principais produtos, o álcool para fins carburantes, até setembro de 2008, era tributado pelo regime cumulativo);

Exclusão do rateio das receitas decorrentes das vendas de óleo diesel, sujeito à tributação monofásica, consideradas pelo contribuinte como passíveis de gerar direito à apropriação de créditos da não-cumulatividade;

Diversas glosas de créditos relativos a insumos utilizados na etapa agrícola, não utilizados diretamente na produção, bem como de despesas com frete e outras;

Inclusão na base de cálculo das receitas decorrentes das vendas com suspensão de açúcar feitas para a AJINOMOTO, pois o destinatário não dedia ADE que o habilitasse ao regime, na condição de empresa preponderantemente exportadora, especificamente para compras de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, do art. 40 da Lei n.º 10.865/2004, mas tão-somente ao RECAP (Lei n.º 11.196/2005).

5. Dividirei meu Relatório em Tópicos, unindo, no primeiro deles, as constatações e o posicionamento da Fiscalização referente aos Itens "a" e "b". Depois virão dois tópicos distintos tratando dos Itens "c" e "d".

I. Rateio do Créditos

6. O contribuinte utilizou-se, como regra, do rateio proporcional, aplicando aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 029 a 031) o que basicamente fez o autuante, no recálculo dos percentuais de rateio, foi excluir, tanto do numerador (receitas não-cumulativas), como do denominador (receita bruta total), as receitas que não integram a base de cálculo ou são desoneradas de alguma forma das contribuições, estando incluídas aí as receitas de vendas do ativo permanente, as isentas e as tributadas à alíquota zero.

A Fiscalização não deixa isto explícito, mas do texto do TVF (alguns trechos são transcrição literal) depreende-se que se baseou na Solução de Consulta Interna n.º 11 - Cosit, de 22/02/2008, cuja Ementa trago aqui (com grifos meus) para não ter que me alongar mais que o necessário na abordagem desta questão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP (O mesmo vale para a Cofins)

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS, NO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º, da Lei n.º 10.637, de 2002, a ser utilizado na apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, referente a custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos nos regimes da não-cumulatividade e da cumulatividade.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

As receitas decorrentes de vendas realizadas com isenção, alíquota zero, não alcançadas pela incidência, de bens do ativo permanente e as receitas financeiras por não integrarem ou estarem excluídas da base de cálculo de incidência e recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep, não integram também os respectivos montantes da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e nem o da receita bruta total, auferidas em cada mês, utilizados na determinação do percentual a ser aplicado no método do rateio proporcional para fins de aproveitamento de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns.

Dispositivos Legais: Art. 1º, § 3º e art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.

Também excluiu o autuante as receitas com a revenda de óleo diesel, por estar sujeito à tributação monofásica, sem direito a crédito sobre o produto, e, nos revendedores, ser tributado à alíquota zero.

Resta ainda falar sobre a questão do crédito presumido na aquisição de cana-de-açúcar (quando adquirida de pessoa física, cooperado pessoa física - e outros, com as mudanças legislativas). Vejamos o que diz o contribuinte e é reproduzido às fls. 029 do TVF:

"Em relação aos critérios de rateio aplicados na apuração dos créditos e vinculações às receitas, anexamos a Nota Cosit 42/2009 que dispõe acerca do crédito aplicado pelas usinas de açúcar para determinação do volume de cana de açúcar destinada a produção do açúcar levado a efeito para o cálculo do crédito presumido. Tal nota trata expressamente em seu item 4.3 de que não há necessidade de utilizar um dos métodos de rateio previstos nas Leis 10833/2003 e 10633/2002, uma vez que a usina pode determinar com precisão o montante da cana destinada à produção do álcool. Em outras linhas, os critérios de rateios previstos nas formas citadas aplicam-se tão somente aos custos comuns, assim entendido aqueles que não são passíveis de distinção da destinação por outro meio."

6.4.1.A Nota Cosit nº 42, de 08/03/2009, efetivamente referenda este procedimento, no que se refere ao Crédito Presumido, e a Fiscalização, em nenhum momento, ataca este ponto, em particular.

6.5. Todo o recálculo está demonstrado em planilhas, de forma sintética, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 030 e 031), e de forma analítica, no Anexo I (fls. 046 a 050).

II. Glosas Diversas de Créditos

7.A Fiscalização promoveu glosas das mais diversas de créditos da não-cumulatividade, entendidos por ela como indevidamente aproveitados.

7.1. Não há como sintetizar o assunto, pois cada bem ou serviço, pois mais relacionado que seja com outro, tem um mínimo de individualidade, o que pode permitir uma análise distinta, no que se refere ao direito ao não do creditamento. Assim, este Relator se vê obrigado a, neste tópico, praticamente transcrever na íntegra o que consta do Termo de Verificação Fiscal.

Glosas de Bens e Serviços Utilizados como Insumo

8.A Lei nº 10.637/2002, relativa à Contribuição para o PIS não-cumulativa, prevê o seguinte (norma idêntica à que se encontra na Lei nº 10.833/2003, da Cofins):

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º

da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

8.1. Vejamos o que se diz no Termo de Verificação Fiscal antes de adentrar em especificidades (como o próprio Auditor diz):

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).

... 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:

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

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 os créditos em tela (negritei).

Da análise do exposto acima, conclui-se que, além dos lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, II, das Leis nºs 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 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

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

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.

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 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, peças utilizadas em veículos, caminhões e tratores, xerox, fotos, produtos de higiene, limpeza, remédios, alimentos consumidos em alojamentos e refeitório, móveis e utensílios de escritório, trilhos ferroviários, tubos, barras e chapas de aço, bem como aqueles sem identificação, 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 condicionado e janelas, consultoria técnica, serviços de despachantes na exportação, despesas portuárias (exceto as de armazenagem), serviços de acompanhamento de estufagem, lonas, produtos de limpeza, pintura e recarregamento de extintores, manutenção em lonas e containeres, conserto de rádios amadores, limpeza de fossas, viagens e deslocamentos, dentre outros, também foram glosados por estarem em desacordo com o conceito acima exposto.

Contêm valores vinculados às linhas 2 e 3 do Dacon as planilhas: NOTAS FISCAIS COMUM,

NOTAS FISCAIS ALCOOL, NOTAS FISCAIS DIRETO, NOTAS FISCAIS ME, AGRÍCOLA e ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. Com base na fundamentação descrita para

Bens e Serviços Utilizados como Insumo foram efetuadas as seguintes glosas informadas nas respectivas planilhas:

**ANEXO II - AGRÍCOLA - Glosas efetuadas nas Planilhas
ARRENDAMENTO AGRÍCOLA E AGRÍCOLA
ARRENDAMENTO AGRÍCOLA**

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

... serviços utilizados no cultivo da cana de açúcar em áreas arrendadas pela Cosan, não sendo despesas permitidas para tomada de créditos ... Então, todos os valores informados nas planilhas "Arrendamento Agrícola" foram glosados pelo motivo **"agrícola"**.

AGRÍCOLA

... despesas pagas à empresas com atividades na área agrícola por prestação de serviços no carregamento e transporte de cana, mão de obra agrícola, serviços de máquinas, transporte de resíduos, aplicação de produtos na lavoura, serviços gerais na lavoura. Não foram aceitas como base de créditos, glosado o total das planilhas "Agrícola", pois todos os valores estão vinculados à centros de custos agrícolas identificados como: Administração, Administração/Controle Agrícola, Alojamento Agrícola, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Colheita de Cana Fornecedores, Colheita de Cana Terceirizada, Estradas/Cercas/Pontes, Meio Ambiente, Plantio, Plantio Contratos, Plantio Mecanizado, Portos, Preparo do Solo, Preparo e Plantio Terceirizado, Programa Formação Profs. Agric., Reflorestamento/Meio Ambiente, Replanta de Cana Soca, Serviços Auxiliares, Serviços Fornecedores de Cana, Topografia, Trato da Planta, Trato da Soca, Trato da Soca Terceirizada e Vinhaça. Todas despesas glosadas pelo motivo **"agrícola"**.

ANEXO III - NOTAS FISCAIS: É composto pelas glosas efetuadas nas Planilhas NOTAS

FISCAIS ÁLCOOL, NOTAS FISCAIS DIRETAS, NOTAS FISCAIS COMUM e NOTAS FISCAIS ME.

NOTAS FISCAIS ÁLCOOL

... despesas ... vinculadas aos centros de custos Destilaria Álcool, Fermentação e Tonéis de Álcool, ligados à produção de álcool. Foram glosados, por não se tratar de insumo, informados como linha 3 do Dacon, os serviços de manutenção, pintura e recarga de extintores de incêndio e serviços de análise técnica e amostragem. Estas glosas foram identificadas na coluna Motivos Glosas como **"não insumoprod"**.

NOTAS FISCAIS ME

... despesas com exportação do álcool e do açúcar, estando vinculadas à linha 3 e linha 7 do DICON. Os serviços relacionados com a linha 3 estão descritos como serviços de estadia logística portuária, despesas elevação portuária, estufagem e movimentos de mercadorias. Essas despesas se referem a rolagem de container cheio, administração de operação portuária, recepção, embarque e acondicionamento da carga nos navios Estes serviços não se enquadram no conceito de insumo, e também, não podem ser considerados como despesas de armazenagem e frete na venda (item 7), já que são despesas administrativas, de movimentação, elevação, acondicionamento e embarque das cargas e logística com a finalidade de exportação, portanto foram objeto de glosa. As glosas estão identificadas na coluna Motivo Glosa = **"portuárias"**.

NOTAS FISCAIS DIRETO e NOTAS FISCAIS COMUM

Ambas as planilhas apresentam despesas de bens e serviços como sendo insumos, despesas com energia elétrica, aluguéis, arrendamentos e fretes na venda, vinculadas às respectivas linhas do Dacon. Nas Notas Fiscais Direto referem-se à despesas vinculadas aos produtos não cumulativos, açúcar e álcool para fins não carburante, e Notas Fiscais Comum vinculadas a todos os produtos, cumulativos e não cumulativos.

Na coluna "Motivos Glosas" foram identificadas as seguinte razões:

"agrícola"

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

Compõe estas glosas todas as despesas vinculadas aos centros de custos ligados à atividade agrícola da empresa: Administração/Controle Agrícola, Balsa, Cana de Açúcar Produção Terceirizada, Cana de Açúcar Produção Própria, Carreg./Reboque Cana Inteira Adm, Carreg./Reboque Terc. Cana Inteira, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Colheita de Cana Fornecedores, Colheita de Cana Terceirizada, Comboio de Abastecimento, Desenvolvimento Agrônomo, Estaleiro, Implementos Agrícolas, Manutenção de Campo, Mão de Obra Agrícola Colheita, Mão de Obra Agrícola, Mão de Obra Agrícola Colheita Regionais, Mecanização Agrícola, Mecanização Agrícola Colheita, Mecanização Máquinas Leves, Mecanização Máquinas Médias, Mecanização Máquinas Pesadas, Mecanização Plantio Mecanizado, Oficina de Manutenção de Colhedora, Oficina Mecânica Tratores, Oficina de Implementos, Plantio, Plantio Contratos, Portos, Preparo do Solo, Preparo e Plantio Terceirizado, Reboque, Reboque Julieta Próprio, Serviços de Tratos Culturais, Serviços de Fornecedores de Cana, Supervisão Manutenção Agrícola, Transporte Agrícola, Transporte Agrícola Colheita, Transporte Fornecedor Cana Picada, Transporte Colheita, Trato Fornecedor Cana Inteira, Trato Fornecedor Cana Administrada, Trato Planta, Trato da Soca, Trato da Soca Terceirizada, Trato Terceirizada Cana Inteira e Vinhaça.

Também foram glosadas pelo motivo agrícola as despesas que não estão vinculadas a centros de custos (Centro de Custo = 0), porém, identificadas na coluna Grupo como Componentes e Acessórios de: Caminhões, Motores de Explosão, Reboques e Semi Reboques, Para Motoniveladora Pá Carregadeira e Retroescavadeira, Para Carregamento de Produtos Agrícolas, Para Colheita de Produtos Agrícolas, Tratores e Esteira, Tratores de Rodas, Balsas e Barcas; Equipamentos e Componentes de Terraplenagem, Equipamentos e Implementos Agrícola Irrigação. Todas estas despesas se referem à manutenção de máquinas agrícolas e caminhões utilizados na lavoura ou no transporte da cana para a indústria, sem direito aos créditos.

"não se enq insumo" - não se enquadra no conceito de insumo:

Glosadas as despesas vinculadas aos centros de custos administrativos: Adm. Execução Exportação, Administração Logística Corporativa, Administração/Planejamento Industrial, Administração, Administração Central Cosan, Administração de Pessoas, Águas Residuais, Assistência Social, Comunicação, Comunicação Social, Contabilidade, Desenvolvimento de Pessoas, Diretoria Recursos Humanos, Escritório Comercial Cosan, Expedição, Higiene e Medicina do Trabalho, Logística Distribuição de Açúcar, Programa Alimentação Trabalhador, Projeto Assistenciais Comunidade, Segurança do Trabalho, Segurança Patrimonial, Seleção de Pessoas, Serviços Educativos Culturais, Unidade Telecom Segurança e Vice Presidência Operações.

Também, as despesas vinculadas aos centros de custos não ligados diretamente com a produção: Águas Residuais, Almoxarifado/Recebimento, Armazém de Açúcar Externo, Armazém de Açúcar Interno, Balança de Cana, Borracharia, Captação de Água, Central de Ar Comprimido, Instrumentação, Laboratório Industrial/Microbiológico, Laboratório de Lubrificantes, Laboratório de Meristema, Laboratório Teor Sacarose, Lavado de Veículos, Limpeza Operativa, Manutenção Conservação Civil Ind., Manutenção Mecânica, Mecanização Industrial, Oficina Automotiva, Oficina Elétrica, Oficina Mecânica, Oficina Mecânica Veículos, Posto de Abastecimento, Serraria, Tecnologia Corporativo, Tecnologia Unidade, Tr. Administrada Mecânico e Tratamento Água.

"não insumo prod"

Nos centros de custos ligados à produção foram glosados os serviços de manutenção e recarga de extintores de incêndio, serviços profissionais de análise técnica

e de amostragem, serviços de conservação lavagem e higienização de big bag, serviços de controle de pragas, coleta de torta de filtro e transporte de resíduos.

"laboratório "

Também foi considerado como não sendo insumo as despesas sem vinculação a centros de custos e com a coluna Grupo contendo laboratório: composto por materiais utilizados em laboratórios como aerômetro, algodão, balão de vidro, buretas, câmaras, copos Becker, densímetros, filtros, frascos, lâmpadas, pipetas, provetas, resistências, tubos de ensaio, que não podem ser considerados insumo.

"insumos indiretos"

Insumos indiretos de produção: nas despesas não vinculadas a um centro de custo foram feitas glosas através da classificação contida na coluna "Grupo" das planilhas Notas Fiscais Comum, contendo materiais e serviços utilizados em diversos tipos de máquinas e equipamentos utilizados em todas as atividades da empresa, inclusive a agrícola. Estão com a coluna Centros de Custos = 0. As glosas foram feitas através da coluna "Grupo" contendo:

Cabos de aço, cordas, cordoalhas, correntes e acessórios - composto por emendas, cadeados, correntes, abraçadeiras, cabos de aço, grampos, laços, manilhas e prensa.

Componentes e Acessórios de Motores de Explosão - bombas, filtros, engrenagens, mancais, kits e peças para veículos em geral.

Mangueiras, tubos e conexões - adaptadores, bicos, buchas, conexões pvc, engates, flexíveis, mangueiras, molas, terminais, tubos pvc, tubo nylon, tubo flexíveis.

Materiais de Vedação - adesivos, anéis, arruelas, fitas, gaxetas, juntas, massa vedação, retentores, reparos, sedes válvula borboleta, selo mecânico, travas, veda-rosca, cordão.

Matérias Metálicas para Transformação - anéis, anilhas, cantoneiras de aço, barras chatas, aço de construção, barras de inox, barras de latão, buchas, chapas de aço, chapas de alumínio, chapas inox, conectores, cotovelos, curvas, flanges, engates, luvas, niples, pestanas, plugs, tarugos, reduções, tubos de aço, tubos inox, tubos de cobre, vigas de aço, vigas i de aço.

Materiais não Metálicos para Transformação - borrachas em lençóis, buchas de borracha, cantoneiras de borracha, papelão, tarugo.

Rolamentos e Mancais - arruelas, buchas, capas de rolamentos, cone de rolamentos, mancais, porcas e rolamentos diversos.

"comb/lubrif" - combustíveis e lubrificantes não utilizados no processo produtivo:

Glosadas as aquisições de óleo diesel, gasolina e querosene constando na coluna Grupo = Combustível nas planilhas Nota Fiscal Comum. Como não se trata de produto utilizado no processo produtivo e sim para transporte interno e área agrícola, não foi considerado na apuração dos créditos, sendo desconsiderado, também, o valor relativo ao estorno dos créditos dos combustíveis destinados à revenda (monofásico) - planilha ÓLEO DIESEL.

Graxa - O art. 3º, II, dá direito ao desconto das contribuições pagas a título de bens e serviços, utilizados como insumo (negritei) inclusive combustíveis e lubrificantes. A Solução de Divergência 12/2007 distingue graxa de lubrificante; assim o segundo por expressa determinação legal tem direito a crédito enquanto o primeiro não. Por outro lado, só tem direito ao crédito os lubrificantes utilizados nas máquinas ligadas ao processo produtivo, o que não é o caso de lubrificantes utilizados em veículos, caminhões e máquinas agrícolas.

"embalagem" - embalagens não incorporadas ao produto durante o processo de industrialização:

Glosadas as aquisições de container **big bag**, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura, lacres. São embalagens retornáveis utilizadas apenas para o transporte do açúcar que não atendem o previsto na legislação. Ou seja, a empresa não utiliza as chamadas "embalagens de apresentação" aceitas pela legislação como dando direito ao crédito e sim as "embalagens de transporte". A embalagem de apresentação é aquela incorporada ao produto durante o processo de fabricação, há que se ter como tal aquela que é usualmente empregada para a venda do produto ao consumidor final e que contenha o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo; e também pode-se ter como tal aquela que, apesar de conter quantidades maiores, contenham rótulos destinados exclusivamente ao propósito de promover ou valorizar o produto; de outro lado, há que se ter como embalagens de transporte aquelas que se destinam apenas ao transporte dos produtos, por comportarem quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e não conterem indicações promocionais destinadas à valorização do produto (são, geralmente, latas, caixas, engradados, tambores, as sacas de 50 kg, etc.). Essas embalagens não fazem parte do processo produtivo, o produto é embalado após a produção. Fundamentação legal: art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 c/c o artigo 66, § 5º, I da Instrução Normativa SRF nº 247/2002. São as despesas vinculadas ao Grupo Acondicionamento e Embalagem.

"prod quim não prod"

Não foram aceitos os produtos químicos utilizados em análises, os de uso diversos em razão de não ser insumo utilizados diretamente na produção, e o corante laranja para ser misturado no álcool anidro para fins carburante, produto cumulativo.

II.2. Despesas de Energia Elétrica, Aluguéis e Arrendamento Mercantil (Itens 4, 5, 6 e 8)

Os incisos III, IV e V do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 prevêem o desconto dos créditos calculados em relação a:

IIIenergia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, ...

NOTASJISCAISCOMIJ^^

"não é loc pr maq eq" - não é locação de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa:

Houve glosas de valores informados na linha 5, por não se tratar de aluguéis de prédios e sim pagamento de condomínio e fundo de reserva Spazio JK feito à Itambé Planejamento Admin. Imobiliária, constantes das planilhas NOTAS FISCAIS COMUM.

Na linha 6 não foram considerados como direito a crédito locação de data show, equipamentos de som, artigos de decoração, seguranças, stand, filmagem, utensílios domésticos, bebidas, confraternizações. Também pagamentos à empresa Atmosfera Gestão Higienização Têxteis Ltda por serviços de aluguel, lavagem de roupas e uniformes, por não se tratar de locação de máquinas ou equipamentos utilizados na atividade da empresa. Nas planilhas NOTAS FISCAIS COMUM, NOTAS FISCAIS DIRETO e NOTAS FISCAIS ÁLCOOL.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

Identificados itens vinculados à linha 8, porém, tratam-se de serviços em área rural arrendadas para o cultivo da cana de açúcar, já glosadas anteriormente, pelo motivo "área agrícola", não se tratando de arrendamento mercantil.

II.3. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (Item 7)

É previsto também no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (o que se aplica também à Contribuição para o PIS) o desconto dos créditos calculados em relação a "**armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor**".

NOTAS FISCAIS ME

Constam nestas planilhas despesas com exportação do álcool e do açúcar, estando vinculadas às linhas 3 e 7 do Dacon. Como já descrito anteriormente os serviços vinculados à linha 3 são de logística portuária, elevação portuária, administração de operações portuárias como recepção, embarque e acondicionamento da carga nos navios. Estes serviços não se enquadram no conceito de insumo, e também, não podem ser considerados como despesas de armazenagem e frete na venda (linha 7), sendo glosados com a identificação "**portuárias**", já que o inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/03 prevê apenas fretes e armazenagem suportados pelo vendedor na operação de venda.

II.4. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base nos encargos de depreciação) - (Item 9)

Como a apuração de créditos em relação aos bens do ativo imobilizado está restrita àqueles adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e sendo a atividade da empresa fabricação de açúcar e álcool, os valores relativos aos bens não utilizados na área industrial serão glosados, tais como ar condicionado, aparelho de som, rádio portátil, rádio transceptor, grades, arados, colhedoras, cultivadoras, roçadeira, implementos agrícolas em geral, caminhões, carretas, semi-reboque, transbordos para cana picada, tratores, equipamentos de laboratórios, betoneira, bombas, veículos, dentre outros, exceto as edificações e reformas, que foram aceitas por estarem vinculadas a atividade da empresa. É permitida a apuração de créditos sobre benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa, dessa forma foram mantidas as obras informadas. Fundamentação legal: artigos 3º, incisos VI e VII das Lei nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Foram glosadas as aquisições de bens informados no anexo IV - DEPRECIAÇÃO, contidas nos arquivos mensais, com base nos centros de custos a que estão vinculadas ou em razão da data de aquisição ser anterior a 01/05/2004, identificadas conforme segue:

"agrícola" - Centros de Custos Agrícolas - Administração e Controle Agrícola, Arrendamento Parceria Terceirizada, Carreg/Reboque Cana Adm Inteira, Balsa, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Comboio de Abastecimento, Desenvolvimento Agrônomo, Estaleiro, Estradas/Cercas/Pontes, Implementos Agrícolas, Manutenção de Campo, Mecanização Agrícola, Mecanização Agrícola Colheita, Mecanização Máquinas Leves, Mecanização Máquinas Médias, Mecanização Máquinas Pesadas, Mecanização Plantio Mecanizado, Oficina de Manutenção de Colhedora, Oficina Mecânica Tratores, Oficina de Implementos, Plantio, Plantio Mecanizado, Portos, Supervisão Manutenção Agrícola, Supervisão Serviços Agrícolas, Serviços de Tratos Culturais, Topografia, Transporte Agrícola, Transporte Agrícola Colheita e Vinhaça.

"não utiliz prod" - Centros de Custos da área industrial, porém, não ligados à produção - Águas Residuais, Balança de Cana, Captação de água, Central de Ar Comprimido, Gerência Comercial, Higiene e Medicina do Trabalho, Instrumentação, Laboratório Industrial e Microbiológico, Laboratório de Meristema, Laboratório de Teor

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

de Sacarose, Lavador de Veículos e Borracharia, Limpeza Operativa, Manutenção Conservação Civil, Mecanização Industrial, Oficina Elétrica, Oficina Mecânica, Oficina Mecânica Veículos, Segurança do Trabalho, Serviços Médicos, Serviços Odontológicos, Sistema Suply Chain/Fiscal/Trib/Jur., Suporte TI, Tecnologia Corporativo, Tecnologia Unidade e Tratamento de Água - ETA.

"ant 01.05.04" - Bens com data de aquisição anterior a 30/04/2004, glosados em razão do disposto nos artigos 15, inciso V e 31 da Lei 10.865/2004 e dos incisos VI e VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

III. Vendas com Suspensão para a AJINOMOTO

9.Trata-se das vendas de insumos para industrialização efetuadas com suspensão para a empresa AJINOMOTO BIOLATINA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA - CNPJ nº 46.344.354/0004-05, considerada indevida pela Fiscalização, pelo fato de que não atenderia aos requisitos para tal, estabelecidos pela Lei nº 10.865/2004, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 595, de 27/12/2005.

9.1.Vejamos o que prescrevia a legislação citada à época dos fatos geradores (os grifos são meus):

Lei nº 10.865/2004

Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora.
(Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 1º Para fins do disposto no caput deste artigo, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido igual ou superior a 70% (setenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda. (Redação dada pela Lei nº 11.529, de 2007)

§ 2º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o caput deste artigo, deverá constar a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com a especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 30 A suspensão das contribuições não impede a manutenção e a utilização dos créditos pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

§ 40Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I- atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal; e

II- declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende atodos os requisitos estabelecidos.

Instrução Normativa SRF nº 595, de 27/12/2005

DO REGIME DE SUSPENSÃO

Art. 1º Fica suspensa a exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre as receitas de vendas de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), efetuadas a pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

DA HABILITAÇÃO AO REGIME

DA OBRIGATORIEDADE DA HABILITAÇÃO

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

Art. 2º Somente a pessoa jurídica previamente habilitada ao regime pela Secretaria da Receita Federal (SRF) pode efetuar aquisições de MP, PI e ME com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do art. LI-

DO REQUERIMENTO DE HABILITAÇÃO

Art. 4º A habilitação ao regime deve ser requerida por meio do formulário constante do Anexo Único, a ser apresentado à Delegacia da Receita Federal (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária (Derat) com jurisdição sobre o estabelecimento matriz da pessoa jurídica, acompanhado de:

Art. 6º A habilitação será concedida por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE), emitido pelo Delegado da DRF ou da Derat, publicado no Diário Oficial da União.

§ 1º O ADE referido no caput será emitido para o número do CNPJ do estabelecimento matriz e aplica-se a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica requerente.

§ 5º A relação das pessoas jurídicas habilitadas a operar no regime de suspensão será disponibilizada na página da SRF na Internet,...

Art. 8º A suspensão da exigibilidade das contribuições ocorrerá, em relação às MP, aos PI e aos ME, quando de sua aquisição por pessoa jurídica preponderantemente exportadora habilitada ao regime de que trata esta Instrução Normativa, observado que:

I- a pessoa jurídica adquirente deve declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos, bem assim indicar o número do ADE que lhe concedeu o direito; e

II- nas notas fiscais relativas às vendas de MP, PI e ME, deve constar a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", acompanhada da especificação do dispositivo legal correspondente, bem assim do número do ADE a que se refere o art. 6º.

9.2.No corpo das Notas Fiscais de vendas de insumos à suposta beneficiária do regime suspensivo em questão constava a seguinte observação: "**PIS/COFINS suspensos conforme art. 14, parágrafo 9 da Lei 10865/04 ratificado pelo ADE nº 9 de 23/02/2006**".

9.3.Relata o autuante que, em razão de ter sido verificado pela Fiscalização que o ADE nº 9 de 23/02/2006 publicado no D.O.U. em 06/03/2006 tratava-se de habilitação da AJINOMOTO para o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP, a empresa foi intimada a prestar esclarecimentos e, em resposta, disse que a AJINOMOTO, além de ser beneficiária do RECAP, faria jus ao benefício de adquirir matéria prima com suspensão de PIS e Cofins em razão do § 9º do artigo 14 da Lei nº 11.196/2005, c/c o art. 40 da Lei nº 10.865/2004:

Lei nº 11.196/2005 (também com a redação vigente no período autuado)

Art. 12. Fica instituído o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - Recap, nos termos desta Lei. (Regulamento)

Parágrafo único. O Poder Executivo disciplinará, em regulamento, as condições para habilitação do Recap.

Art. 13. É beneficiária do Recap a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, assim considerada aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior à adesão ao Recap, houver sido igual ou superior a 80% (oitenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

serviços no período e que assuma compromisso de manter esse percentual de exportação durante o período de 2 (dois) anos-calendário. (Regulamento)

§ 1º A receita bruta de que trata o caput deste artigo será considerada após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.

§ 2º A pessoa jurídica em início de atividade ou que não tenha atingido no ano anterior o percentual de receita de exportação exigido no caput deste artigo poderá se habilitar ao Recap desde que assuma compromisso de auferir, no período de 3 (três) anos-calendário, receita bruta decorrente de exportação para o exterior de, no mínimo, 70% (setenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

Art. 14. No caso de venda ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, fica suspensa a exigência: (Regulamento)

I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda no mercado interno, quando os referidos bens forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Recap para incorporação ao seu ativo imobilizado;

§ 1º O benefício de suspensão de que trata este artigo poderá ser usufruído nas aquisições e importações realizadas no período de 3 (três) anos contados da data de adesão ao Recap.

§ 9º A pessoa jurídica que efetuar o compromisso de que trata o § 2º do art. 13 desta Lei poderá, ainda, observadas as mesmas condições ali estabelecidas, utilizar o benefício de suspensão de que trata o art. 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

9.4.A autoridade fiscal, mesmo assim, entendeu que a AJINOMOTO teria que ser também habilitada ao usufruto da suspensão na aquisição de matérias-primas, ou seja, necessariamente teria que ser detentora de um ADE exarado na forma prevista na IN/SRF nº 595/2005, pelo que exigiu de ofício as contribuições que deixaram de ser pagas.

Demonstrativos de Cálculo

10.Depois de todas estas considerações, estão no Termo de Verificação Fiscal diversas planilhas e informações adicionais que demonstram, de forma sintética, como foram apurados os valores lançados de ofício.

10.1.As planilhas analíticas que embasam estes cálculos estão em Anexos, distribuídos em 2.600 folhas (fls. 046 a fls. 2.675).

Observações Finais

Processo 10880.729740/2012-69DRJ/REC

Acórdão n.º 11-56.242Fls. 20

11.No penúltimo Item (VIII - AUTO DE INFRAÇÃO), o Auditor consigna o seguinte (grifei):

"As receitas obtidas pela Cosan, nos meses de janeiro, fevereiro e março, referente à operação de venda de açúcar para a Ajinomoto, com suspensão de PIS e Cofins, fica prejudicada, passando a ser este valor base de cálculo para as contribuições, que é um dos objetos deste Auto de Infração. No anexo VI estão as informações das notas fiscais que compõe esta receita.

Também estão sendo lançados neste Auto de Infração as contribuições do PIS e da Cofins não cumulativas, devidas mensalmente, apuradas com base nas receitas obtidas no mercado interno tributadas no regime não cumulativo, após as compensações dos créditos vinculados às receitas no mercado interno, apurados na fiscalização. Não houve utilização de créditos vinculados às receitas no mercado externo, neste auto de infração, uma vez

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

que foram objetos de pedido de ressarcimento" (acerca dos Pedidos de Ressarcimento há um rápido detalhamento no Item VIII, fls. 044 e 045) .

12.A atuada foi cientificada das exigências, por via postal, em 24/09/2012 (fls. 2.842), e, irresignada, apresentou **Impugnação**, em 23/10/2012 (fls. 2.858 a 2.909, mais Anexos) - considerada tempestiva pela DERAT/São Paulo, conforme Despacho às fls. 2.931.

12.1.Utilizarei a mesma numeração dos Tópicos e Subtópicos trazidos na Impugnação, para facilitar sua localização em eventuais consultas ao arquivo em *.pdf, e não farei qualquer mudança na ordem em que são trazidos na peça contestatória, pois, logo de início, traz duas preliminares de nulidade dos Autos de Infração.

- Da Nulidade do Auto de Infração ante a Aplicação de Glosa Genérica

Informa que é empresa agroindustrial que tem por objeto social a produção e comercialização de açúcar, de álcool, de cana-de-açúcar e demais derivados desta, entre outras atividades.

Contudo, não obstante a sua natureza agroindustrial, "foram objeto de glosa todos os créditos vinculados a bens e serviços aplicados na área agrícola".

Faz referência específica a um trecho do TVF em que o auditor diz que 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 que foram tratados "genéricos" e, assim sendo, tratariam-se de insumos indiretos de produção que não geram direito a crédito.

Em resumo, neste Tópico alega que "há que ser reconhecida a nulidade do auto de infração ora combatido por cerceamento do direito de defesa e do exercício do contraditório pela Impugnante, haja vista a inexistência de elementos sólidos para definir os motivos específicos das glosas perpetradas, principalmente no tocante aos insumos agrícolas".

Ainda, ressalta que "a indicação específica dos fatos que ensejaram a glosa dos créditos tributários é um dos requisitos de validade de todos os atos administrativos (dentre eles o lançamento através de Auto de Infração), conforme se depreende do art. 50, I, da Lei nº 9.784/99 ..."

III.2 - A Improcedência do Fundamento do Auto de Infração com base nas IN/SRF nº 247/2002 e 404/2004 - Necessidade de Anulação da Decisão

Nas palavras da Impugnante "Por não considerar vários bens e serviços abarcados pelo conceito de insumo previsto nas INs SRF 247/02 e 404/04, o ilustre fiscal glosou diversos créditos do PIS e da COFINS. Tal conceituação de insumo eiva de nulidade todas as glosas perpetradas, e conseqüentemente o auto de infração ora hostilizado, posto que se encontra em dissonância com a conceituação jurídica de insumo adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF".

Como exemplo, cita o Acórdão nº 9303-01.035, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relator Henrique Torres, no qual se diz o seguinte:

Ora, uma simples leitura do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de PIS/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI... Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento de PIS/Pasep às aquisições de matérias primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens e serviços por ela realizada.

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

Transcreve ainda o seguinte trecho do citado Acórdão:

Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto a pessoa jurídica domiciliada no país, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de PIS/Pasep, nos termos do art. 3º.

Com base neste excerto diz que "naquele caso foi concedido o crédito sobre gastos de serviços com a remoção de resíduos industriais. É fundamental chamar a atenção de que os serviços aplicados à unidade de produção também geram direito ao crédito, pois, no caso concreto da Impugnante, diversos serviços como, por exemplo, colheita, mudas, manutenção de máquinas e equipamentos e remoção de resíduos após o corte da cana constituem um dispêndio fundamental, imprescindível, ao processo de produção".

Repisa que a utilização dos parâmetros das instruções normativas citadas "seriam suficientes para rechaçar todo o Auto de Infração".

Porém, "por amor ao debate", diz demonstrar na Impugnação que todos os bens e serviços glosados são efetivamente utilizados em sua produção.

III.3 - Glosa de Créditos sobre Bens e Serviços Utilizados como Insumo

III.3.1 - Dos Conceitos de Custo e Despesa e o Creditamento de Pis e Cofins

Neste Subtópico, o contribuinte procura fundamentar - utilizando-se de outro Acórdão da CSRF, de citações doutrinárias e até do Dicionário Houaiss -, o que entende seja o conceito de insumo para fins de creditamento PIS/Cofins, sendo que considero pertinente transcrever as suas considerações basilares praticamente na íntegra, pois, como estamos sopesando interpretações divergentes, há que trazê-las com similar completude. Além disso, estas argumentações servem de suporte para muitas que vêm em seguida, evitando, portanto, que se seja aqui repetitivo.

"Nos autos do PAF 13053.000112/2005-18 (relatora Nanci Gama), a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF ratificou o entendimento exarado pelo Conselheiro Henrique Torres no julgado mencionado no tópico anterior, asseverando o seguinte:

... para o fim de apurar quais os dispêndios geram direito ao crédito, o contribuinte deve fazer o seguinte questionamento: "O dispêndio é indispensável à produção de bens ou a prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela COFINS ?". Caso a resposta à referida questão seja afirmativa, o direito ao crédito seria inquestionável.

Conquanto o termo "indispensável" usado como parâmetro na decisão acima não seja jurídico, na medida em que não se encontra esse adjetivo na norma legal de regência do crédito, é possível identificar o conceito jurídico que atenda de forma inexorável a esse termo, qual seja, o conceito jurídico de custo ou custo de produção.

Isto porque o termo "custo" ou "custo de produção" abarca todos os gastos despendidos pela empresa necessários, indispensáveis, à produção de bens e serviços destinados à venda. Os custos de produção são todos os gastos com os insumos, com fatores de produção que agregam valor ao produto a ser vendido, diferente das despesas ...

O Dicionário Houaiss diz ser insumo "cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços".

É fundamental observar que os termos "insumo" e "custo" possuem o mesmo significado, representam a mesma realidade, a dos gastos realizados pela empresa na

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

aquisição de bens e serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Não há diferença semântica ao se usar o termo "insumo" ou "custo" ou, ainda, "custo de produção", na compreensão da norma do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 ...

Se no artigo 3º, da Lei 10.833/03, complementarmos o termo insumo com o seu significado, teríamos a seguinte norma, que autoriza o crédito sobre: "bens e serviços, utilizados como insumo, isto é, cada um dos elementos necessários para produzir mercadorias ou serviços destinados à venda". O mesmo sentido teríamos substituindo o significado de "insumo" pelo de "custo de produção", resultando que o crédito seria sobre "bens e serviços, utilizados como insumo, isto é, que representem gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços colocados à venda".

É inexorável a conclusão de que insumo e custo possuem o mesmo sentido e refletem a mesma realidade, razão pela qual, todos os itens que compõem o custo de produção ensejam o direito ao crédito de PIS e COFINS, a menos que sejam vedados expressamente pela Lei nº 10.833/03, como é o caso, por exemplo, de custos incorridos com a aquisição de bens e serviços de pessoa física ou de pessoas jurídicas estrangeiras (§ 3º do art. 3º). Mesmo sendo custo de produção, os créditos sobre tais dispêndios são vedados e por um motivo muito singelo, pois não implicariam na cumulatividade dos contribuintes.

Por fim, cabe uma última observação quanto à regra que trata do direito creditório, notadamente a razão de o dispositivo do inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03 ter se valido da expressão "... utilizado como insumo...".

O verbo utilizar nesse trecho possui o sentido de "empregar (algo) em ou para determinado fim" (Houaiss). Tal verbo no particípio (forma nominal) expressa uma ação plenamente concluída. Ou seja, o crédito somente pode ser calculado em relação aos bens e serviços que foram efetivamente empregados em determinada finalidade. A finalidade condicionante do crédito estipulada pelo legislador foi a de que o bem ou serviço seja utilizado/empregado "como insumo".

No contexto do dispositivo o termo "como" expressa uma equivalência, uma semelhança, tratando-se de uma conjunção comparativa. Isto quer dizer, no contexto, que o bem ou serviço não são necessariamente insumo, mas "utilizados como insumo". Há uma diferença substancial de ser insumo ou ser utilizado como insumo.

Por exemplo, os serviços adquiridos pela empresa, em regra, não são tidos como insumo, porém eles podem constituir um insumo, se e quando forem utilizados dentro do processo de produção, ou, em outras palavras, constituírem efetivamente um custo de produção. Os produtos de limpeza utilizados no prédio administrativo é despesa administrativa e, portanto, não é insumo. Porém, os produtos de limpeza utilizados no maquinário para evitar a contaminação do mesmo com os resquícios da cana-de-açúcar é um gasto ligado e necessário para a realização e a manutenção do processo produtivo, agregando valor ao próprio produto, sendo, portanto, um insumo, um custo de produção.

No caso dos autos ... todos os créditos que foram glosados pelo auto de infração decorrem de bens e serviços adquiridos que representam efetivamente um custo de produção, pois são eles utilizados como insumo e indispensáveis ao ciclo de produção do açúcar e do álcool, conforme demonstraremos."

III.3.2 - Da indevida desconsideração das atividades agrícolas como insumo da atividade agroindustrial (Ilegalidade das glosas sob a Rubrica "agrícola")

Já este subitem pode ser bastante sintetizado, pois a alegação é a de que "o processo produtivo do açúcar e do álcool em uma empresa agroindustrial é verticalizado, sendo a Impugnante 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 açúcar e o álcool **in casu** constituem apenas o resultado final (produto) do processo produtivo realizado pela Impugnante no qual a produção da cana-de-açúcar encontra-se inserida e que tem início com a análise e obtenção da terra (própria ou de terceiros), planejamento (mediante levantamento topográfico, etc.) preparo, plantio e colheita da cana-de-açúcar.

Nesse sentido, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, corte, colheita, transporte da cana colhida possuem a classificação jurídica e contábil como custos de produção.

Resta comprovado que o processo de produção do açúcar e do álcool industrial se inicia com a atividade agrícola, sendo a etapa industrial apenas a parte final do processo.

Impõe-se, desse modo, a análise do processo produtivo da Impugnante como um todo, não se podendo admitir a exclusão, de modo amplo, superficial e genérico, de todos os custos de produção relacionados à área agrícola da base de creditamento da Impugnante, sob a singela alegação de que estes custos não integram o processo produtivo do açúcar e do álcool".

III.4 - Da ilegalidade das glosas sobre bens e serviços utilizados como insumo

Neste Tópico, na realidade, a Impugnante insurge-se especificamente quanto à glosa de **serviços** utilizados como insumos, tais 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 condicionado janelas, consultoria técnica, serviços de despachantes na exportação, despesas portuárias (exceto as de armazenagem), serviços de acompanhamento de estufagem, lonas, produtos de limpeza, pintura e recarregamento de extintores, manutenção em lonas e containeres, conserto de rádios amadores, limpeza de fossas, viagens e deslocamentos, dentre outros.

Diz notar-se que "a glosa combatida apenas fora perpetrada tendo em vista que a fiscalização afastou as atividades agrícolas do escopo industrial desenvolvido por esta Impugnante. Uma vez afastado tal equívoco, é indubitável que serviços, como por exemplo, dedetização, manutenção de tratores, caminhões e container são absolutamente indispensáveis às atividades da Impugnante, razão pela qual devem ser enquadrados como insumos de produção" e arremata afirmando que "os serviços glosados perfeitamente à conceituação de insumo, nos termos do item III.2 desta impugnação, devem ser anuladas as glosas ..."

III.4.1 - Das glosas sobre despesas agrícolas e arrendamento agrícola (Rubrica "agrícola")

Retoma a argumentação da verticalização da sua atividade, vindo a adentrar especificamente na questão do arrendamento nos seguintes trechos:

"... a empresa exerce atividade agroindustrial, a qual se inicia com a aquisição (ou arrendamento) da terra, estudo para a preparação do plantio e que segue até a fase industrial onde a cana obtida e tratada será transformada em álcool e açúcar, restando inequívoco que a despesa com arrendamento mercantil está intrinsecamente ligada à atividade agroindustrial da Impugnante, razão pela qual mostra-se absolutamente ilegítima a glosa ora combatida.

Fl. 18 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.729740/2012-69

... o arrendamento de propriedades rurais destinadas à produção de cana-de-açúcar encontra-se abrangida pelo conceito de aluguel de prédio previsto no artigo 3º, IV, da Lei 10.833/2003.

Neste particular, veja-se que o art. 4º do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64) define imóvel rural como 'o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada'.

Referida lei foi alterada pela Lei nº 8.629/93, que, por sua vez, definiu o imóvel rural como: 'o 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'.

Os mencionados dispositivos evidenciam a aplicação do termo 'prédio' também para os imóveis rurais e não apenas para os imóveis urbanos ...

Ressalte-se ainda a aplicação do art. 110 do CTN no presente caso, o qual impede que a lei tributária altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados para definir ou limitar competências tributárias. Nesse sentido, a exclusão das operações de arrendamento agrícola da base de creditamento da COFINS configura flagrante violação ao artigo 3º, IV, da Lei 10.833/2003.

Ademais, importante ressaltar que o arrendamento agrícola visa assegurar insumo essencial à atividade produtiva da Impugnante, posto que sem a terra para o plantio o processo de produção sequer poderia existir.

Assim, ao contrário do exposto no TVF do auto de infração ora hostilizado, torna-se imperioso o reconhecimento dos referidos créditos em função de disposição expressa da Lei, seja em relação ao custo com o arrendamento da terra, seja com relação aos insumos utilizados no cultivo da cana plantada nas terras arrendadas."

III.4.2 - Das glosas sobre as Notas Fiscais Alcool (Rubrica "não insumo prod")

Repisa que exerce atividade agroindustrial, ressaltando que "todos os dispêndios incorridos com os serviços de análise técnica e de amostragem, serviços de conservação lavagem e higienização de big bag, serviços de controle de pragas, coleta de torta de filtro e transporte de resíduos são indispensáveis ao processo produtivo.

Pergunta: "como seria possível produzir açúcar sem o combate e controle de pragas durante o processo industrial e conservação do produto acabado? Como é possível finalizar o processo produtivo sem o transporte dos resíduos da produção? A resposta é simples, não é possível, sendo, portanto, todos esses serviços indispensáveis à produção, devendo ser cancelada a glosa perpetrada".

III.4.3 - Das glosas sobre os materiais não considerados como insumos ou insumos indiretos (Rubricas: "não se enq insumo" e "laboratório")

"... as despesas relacionadas atividades ocorridas em laboratório para desenvolvimento eficaz do plantio e colheita da cana, assim como todos os custos incorridos com balança de cana e manutenção do maquinário utilizado para o seu processamento e transporte afiguram-se nitidamente essenciais e indispensáveis ao desempenho das atividades da Impugnante ..."

III.4.4 - Das despesas com insumos indiretos (Rubricas "insumos indiretos" e "prodquim não prod")

"Percebe-se a **prima facie** que a glosa ora combatida fora perpetrada ao arrepio da lei e em sentido diametralmente oposto ao utilizado pelo CARF, posto que se furtou de

Fl. 19 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

averiguar quais os itens que são necessários ao processo produtivo do cliente, numa tentativa ilegal e arbitrária de utilizar os critérios aplicados ao IPI aos créditos de PIS e COFINS, o que não se pode admitir.

Como mencionado no item III.2, a Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 930301.035, já pacificou o entendimento de que os créditos de PIS e COFINS não devem se pautar pelos critérios atribuídos aos créditos de IPI, conforme demonstra o excerto do referido acórdão:

"Ora, uma simples leitura do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de PIS/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo (...) o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio."

Sendo assim, restando comprovado que a autoridade fiscal tentou, ao arrepio da lei, aplicar os critérios do IPI ... aos créditos de PIS e COFINS, efetivando uma glosa cuja ilegalidade salta aos olhos, razão pela qual deve ser cancelada a glosa posto que todos os bens e serviços representam verdadeiro custo de produção."

III.4.5 - Das glosas sobre os combustíveis (Rubrica "comb/lubríf")

"... a própria fiscalização reconhece que os óleos lubrificantes são utilizados em veículos, caminhões e máquinas agrícolas, existindo a glosa apenas e tão somente pelo fato de que a fiscalização não admite que as etapas agrícolas façam parte do processo produtivo da Impugnante.

... restando comprovado que os combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos e maquinários agrícolas geram direito a crédito, posto que é classificados como insumos do processo produtivo, segundo pacífica jurisprudência do CARF, a Impugnante requer o cancelamento da glosa ...

O mesmo raciocínio e argumentação acima se aplicam à graxa, que mesmo que não seja considerado um lubrificante, o que se admite apenas para argumentar, enquadra-se no conceito de insumo definido pelo CARF, gerando crédito ..."

III.4.6 - Das despesas com embalagens (Rubrica "embalagem")

"... as embalagens referidas pela fiscalização integram o processo produtivo da Impugnante, fazendo-se uso das mesmas para efetivar o transporte do açúcar e álcool produzidos em sua atividade agroindustrial. Desta forma, muito embora as referidas embalagens não integrem o produto final, as mesmas configuram custos imprescindíveis à individualização e transporte do produto em processamento, razão pela qual se enquadram perfeitamente ao conceito de insumo firmado pelo CARF".

III.4.7 - Das despesas ... de armazenagem e frete (Rubrica "portuárias")

"A restrição do crédito de PIS e COFINS apenas à ocorrência do frete realizado nas operações de venda mostra-se em absoluto descompasso com a legislação vigente e o entendimento já exposto pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

... não há diferença entre o frete pago na aquisição de insumos, na transferência de produtos em elaboração ou para colocação do produto acabado no estabelecimento vendedor, pois todos estes gastos são tidos como custo de produção, nos termos do art. 187, II, da Lei nº 6.404/76, e, portanto, constituem insumos ... O inciso IX do artigo 3º das referidas leis assegura apenas o frete que constitui uma despesa de venda, que é o frete pago pelo vendedor para entregar o produto ao comprador.

Fl. 20 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

Com efeito, num ciclo de produção até o momento em que o produto é colocado efetivamente para venda no estabelecimento vendedor da empresa, pode haver inúmeros gastos com transporte (frete). No caso em tela, conforme mencionado alhures, a Impugnante é responsável por todo o processo produtivo, que inclui desde as preparações para o plantio, passando pelos processos de cultivo e colheita da cana (ambos utilizando o transporte de agentes químicos e pessoas), para somente então transportar a colheita até seu parque industrial.

Todas essas remessas ainda fazem parte do processo de produção da empresa, segundo a legislação comercial ... Até mesmo em relação ao produto acabado, apenas o processo de fabricação foi esgotado, mas não o processo de produção, o qual só finaliza quando o produto é colocado efetivamente à venda.

Frete com aquisição de matéria-prima

"No caso dos fretes pagos na aquisição de matéria-prima, a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil vem reconhecendo reiteradamente o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre tais dispêndios, conforme diversas soluções de consulta, a saber **(elencar três Soluções de Consulta - sem especificar a origem - mas todas basicamente dizem o mesmo)**:

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. O valor do frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, compõe o custo do bem, podendo, portanto ser utilizado como crédito a ser descontado do PIS/Pasep não-cumulativo." (Solução de Consulta nº 132, de 10 de maio de 2005)

EMENTA: CRÉDITO. FRETE. O valor do frete pago na aquisição de insumo pode integrar a base de cálculo do crédito previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que a aquisição do insumo dê direito à apuração de crédito e desde que a aquisição do frete esteja sujeita à incidência da Cofins. (Solução De Consulta nº 63, de 12 de Julho de 2010)

Veja que o frete pago na aquisição de matéria prima é um dispêndio realizado antes mesmo de iniciado o processo de fabricação do produto, mas que já faz parte do processo de produção, que se inicia com a aquisição de matérias-primas.

Cabe ressaltar, ademais, que o fundamento para aceitar o crédito de PIS e COFINS sobre o custo de frete na aquisição de matéria prima foi o fato deste valor integrar o custo do bem ...

Este é o ponto fundamental, pois todos os dispêndios com frete, mesmo no caso de produtos acabados, sem qualquer exceção, integram o custo de bem. Vejamos!

Frete entre estabelecimentos da empresa (intercompany)

Conforme repisado alhures, reputa-se comprovado que o processo produtivo ... começa com o preparo da terra para o plantio, e desenvolve-se até a industrialização do álcool e da cana-de-açúcar, sendo intrinsecamente necessário e indispensável o transporte da cana-de-açúcar entre os estágios da colheita e da industrialização.

Tal como o frete pago na aquisição de insumos, o CARF já reconheceu que o frete entre estabelecimentos do próprio contribuinte de produtos em elaboração também integram o custo do produto, estando assegurado o direito ao crédito ...

Inexiste diferença em relação ao frete entre estabelecimento da mesma empresa de produtos acabados. Este dispêndio também compõe o custo do bem, pelas regras da Lei nº 6.404/76. E quem afirma isto é o ... CARF, em reiterados julgados ...

Fl. 21 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

Registre-se que o frete como custo de aquisição do bem não é uma regra de direito tributário, da legislação do IRPJ, mas sim da legislação comercial, que regula e limita o conceito de custo. Ou seja, também o frete pago na transferência entre estabelecimentos de produtos acabados conferem o direito ao crédito ...

Aliás ... fazendo uma interpretação teleológica ... da Lei nº 10.833/2003, este abarcou exatamente este conceito, ao caracterizar como insumo "todos os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...".

Ao utilizar o termo "destinados à venda" a legislação estabeleceu exatamente o corte entre os serviços (fretes) que constituem custo de produção, e aqueles que constituem despesa de venda, tratados de forma separado na norma, mais especificamente no inciso IX do artigo 3º. Ora, para "destinar" uma mercadoria à venda não é preciso maiores digressões quanto à indispensabilidade da utilização de fretes.

Desta forma ... os valores pagos a título de frete de produto acabado entre estabelecimentos da Impugnante, por serem indispensáveis e constituírem custo de produção, geram direito a crédito ...

Do transporte de empregados

... o transporte diário de pessoas até as áreas de cultivo, para semear, cortar e aplicar substâncias químicas de prevenção é um custo indispensável ao processo produtivo uma vez que sem o transporte de seus empregados a matéria prima não receberá o tratamento necessário para ser extraída do solo e levada ao parque industrial.

Ademais, insta repisar que o CARF já pacificou a matéria no sentido de conferir os créditos ... sobre as despesas com transporte de pessoal ...

Dos combustíveis utilizados no transporte de insumos e produtos

No caso do transporte da mão-de-obra, é manifesta a sua essencialidade em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização. Além disso, para acompanhamento dos trabalhos nas lavouras, faz-se necessária a fiscalização constante **in loco** com diligências diárias aos diversos fundos agrícolas, atividade esta realizada por agrimensores, agrônomos e demais empregados qualificados para a finalidade de tratar da cultura.

Todo esse transporte se faz em sua grande parte por meio de veículos próprios e de terceiros movidos à gasolina ou álcool ou, na hipótese de ônibus, óleo diesel. Sem combustível, portanto, não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar.

Já em relação ao transporte da produção para a exportação, reitere-se o que foi acima, onde restou comprovado o entendimento de que não há diferença entre o transporte na aquisição de insumos, na colocação do produto acabado no estabelecimento vendedor, ou na remessa para exportação, pois todos estes gastos são tidos como custo de produção, nos termos do art. 187, II, da Lei n.º 6.404/76, e, portanto, constituem insumos. Também conforme exposto, o ciclo de produção encerra-se somente com o momento em que o produto é colocado efetivamente para venda no estabelecimento vendedor da empresa, o que abrange o transporte do produto para exportação. Neste particular, há que se fazer distinção entre "processo de fabricação" e "processo de produção", sendo este mais amplo que aquele.

As despesas realizadas com logística portuária e armazenagem seguem idêntica sorte, posto que se classificam como gastos imprescindíveis à produção e comercialização do açúcar e álcool produzido pela Impugnante (classificando-se então como insumos),

não podendo subsistir as referidas glosas sob pena de tolher os créditos de PIS e COFINS da Impugnante sem qualquer albergue legal."

III.4.8 - Das despesas com bens do Ativo Imobilizado com base nos encargos de depreciação

"A glosa perpetrada decorre novamente do equivocado entendimento fiscal que segrega toda a parcela agrícola do processo produtivo. Esse entendimento mostra-se completamente equivocado, pelas razões descritas no item III.3.2 acima, eis que a Impugnante é uma empresa agroindustrial."

III.4.9 - Das despesas com energia elétrica, aluguéis e arrendamento mercantil (Itens 4, 5, 6 e 8)

"A glosa perpetrada não merece prosperar, tendo em vista que os créditos de energia elétrica são conferidos de forma ampla aos estabelecimentos da Impugnante, segundo preconiza o art. 3º, inciso III, da Lei 10.833/03 ...

Também não deve prevalecer a glosa sobre aluguel e condomínio de espaços, pois são todos eles utilizados nas atividades da empresa, não fazendo o inciso IV, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03 qualquer distinção sobre que tipo de atividade (industrial, comercial ou administrativo) deve ser exercida no local.

Por fim, o aluguel e lavagem de uniformes é um custo indispensável eis que a Impugnante é uma empresa alimentícia, razão pela qual há que se reconhecer o crédito."

III.5 - Do equivocado Critério de Rateio utilizado pela Fiscalização (créditos decorrentes da não-cumulatividade)

"... a fiscalização, sem qualquer respaldo legal, exclui do cálculo do rateio as receitas de vendas realizadas com isenção, alíquota zero, do ativo permanente e as receitas financeiras.

Ocorre que não é isso que dispõe a legislação de regência. Com efeito, quanto ao cálculo do rateio proporcional para apuração dos créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos vinculados a custos, despesas e encargos comuns a ambos os regimes de apuração dessas contribuições, dispõem os parágrafos 7º e 8º, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003 que:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I- apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II- rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a **relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total**, auferidas em cada mês.

Não há na legislação de regência em comento um conceito expresso de "receita bruta total". Porém, fazendo uma interpretação sistemática ... a "receita bruta total" só pode ser interpretada como a totalidade das receitas auferidas pela empresa, que é ao fim

Fl. 23 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

e ao cabo a própria hipótese de incidência do PIS e da COFINS, estabelecida no artigo 1º da Lei nº 10.833/2003, que dispõe:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Neste contexto, a receita bruta total alcança todas as receitas auferidas pela empresa, inclusive com isenção, alíquota zero, do ativo permanente e as receitas financeiras, sendo estas a base (divisor) da relação percentual necessária para a regra de proporcionalização.

O outro elemento necessário para o cálculo da relação percentual prevista na legislação em tela é a "receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa". Esta receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa, só pode ser compreendida como sendo a "receita bruta total" excluindo aquelas das receitas expressamente previstas no artigo 10, também da Lei nº 10.833/2003, que são as aquelas mantidas no regime da cumulatividade

Ou seja, a norma legal somente autoriza excluir da receita bruta total as receitas sujeitas à incidência cumulativa, que não é o caso das receitas isentas, alíquota zero, do ativo permanente e as receitas financeiras (que está efetivamente sujeita a não-cumulatividade, a despeito de sua alíquota ser zero).

Assim, inexistindo nas normas de regência do PIS e da COFINS regra que autorize a exclusão das receitas com isenção, alíquota zero, do ativo permanente e as receitas financeiras do rateio proporcional ... essas deverão compor obrigatoriamente o cálculo, sob pena de violação ao disposto no artigo 1º e 10 da Lei nº 10.833/2003.

Desta forma, ilegal o critério de rateio utilizado pela fiscalização nos presentes autos para realizar a glosa de créditos objeto da autuação.

Ressalte-se, por fim, que o rateio acima descrito se refere apenas aos custos, despesas e encargos comuns.

Quando é passível a distinção dos custos, despesas e encargos decorrentes de receitas cumulativas e não-cumulativas, torna-se uma faculdade do contribuinte aplicar ou não o método de rateio ...

Nesse caso, pode a empresa utilizar 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."

III.6 - Da indevida exigência de Juros de Mora sobre Multa Punitiva

Ataca a incidência de juros sobre a multa de ofício interpretando que o art. 61 da Lei nº 9.430/96, quando fala em "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", não abarcaria a penalidade pecuniária (multa), "pois esta última não decorre de tributo ou contribuição, mas sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo".

III.7 - Da necessidade de realização de Diligência

"Na remota hipótese de os D. Julgadores entenderem que o auto de infração ora combatido não padece de nulidade por falta de motivação, o que se admite para fins de

Fl. 24 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

argumentação, a Impugnante pugna pela realização de diligência, nos termos do inciso IV, do artigo 16, do Decreto 70.235/72.

Nesta hipótese, a diligência será apta a demonstrar a composição dos créditos glosados e a fundamentação de cada glosa, informações sem as quais não é possível exercer o direito de defesa.

Em se decidindo pela realização de diligência fiscal, a Impugnante indica como assistentes o Sr. Antonio Luiz Valezi, engenheiro mecânico, inscrito no CREA sob nº 56.719/D, brasileiro, casado, com endereço na Avenida Limeira, n.º 222, Bairro Areião, CEP 13.414-018, Piracicaba/SP; e o Sr. Lauro Velasco, economista, inscrito no CORECON sob nº 7328.2 - 2a. Região, brasileiro, casado, com endereço comercial na Rua Harmonia, 1.216- Vila Madalena, São Paulo/SP, CEP 05.435-0001, Fone: (11) 3031-6643, bem como formula os seguintes quesitos:

1. Para efeito da Lei nº 6.404/76 e normas regulamentares qual o conceito de custo, despesas e encargos?

Custo e custo de produção são termos sinônimos?

Após o processo de produção, industrialização ou fabricação, quando se obtém o produto acabado, ainda é possível a empresa despendar valores classificados como custo ou custo de produção?

É possível afirmar que todos os Custos de Produção são necessários e indispensáveis à produção do produto fabricado pela empresa destinado à venda?

Identificar a função e onde são utilizados no processo produtivo os produtos e serviços cujo crédito não fora reconhecido e que se encontram listados nas planilhas elaboradas pela fiscalização.

Classificar como custo ou custo de produção, despesa ou encargo os produtos e os serviços constantes das planilhas anexas elaboradas pela fiscalização.

Todos os bens e serviços glosados são indispensáveis à atividade produtiva da Impugnante?

Os custos incorridos com a etapa agrícola constituem custo de produção?

O método de rateio utilizado pela fiscalização excluiu as receitas com isenção, alíquota zero, do ativo permanente e as receitas financeiras?

10. Se fossem incluídas tais receitas no cálculo do rateio, quais seriam os percentuais a serem utilizados para cálculo dos créditos de PIS e COFINS na não-cumulatividade?

IV - Omissão de receitas em razão de vendas efetuadas com Suspensão

(A legislação de interesse está no tópico III da parte do Relatório que trata do Termo de Verificação Fiscal e será novamente transcrita quando for também transcrito o Despacho de Diligência, pois o assunto efetivamente se resolve com a análise sistemática destas normas)

a fiscalização inadmitiu a venda com suspensão de PIS e COFINS sob o argumento de que a Ajinomoto não possuía habilitação para aquisição de matéria-prima com suspensão, posto que tal habilitação prescinde de Ato Declaratório Executivo específico e diferenciado daquele que credencia a empresa perante o RECAP.

Todavia, **data venia**, a fiscalização não analisou sistematicamente a norma jurídica contida no § 9º, art. 14 da lei 11.196/05, procedendo uma interpretação equivocada do dispositivo mencionado ...

Fl. 25 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

A empresa adquirente da mercadoria (Ajinomoto) está devidamente habilitada como beneficiária do RECAP, conforme atesta o Ato Declaratório Executivo de nº 06, expedido em 27 de fevereiro de 2006 (conforme fl. 2.733/2.736 destes autos), comprovando a escoreita adequação à todos os requisitos constantes no art. 13 da lei nº 11.196/05, cuja redação vigente à época transcrevemos abaixo ...

Após comprovado o atendimento aos requisitos de adequação ao RECAP, a empresa adquirente das mercadorias passou a deter o direito de adquirir máquinas e equipamentos destinados à incorporação de seu ativo imobilizado com suspensão de PIS e COFINS, conforme preconiza o art. 14, incisos I e II da lei nº 11.196/05 ...

Ocorre que, visando aumentar o âmbito de incidência do benefício fiscal até então adstrito apenas aos bens incorporados ao ativo imobilizado, o legislador crivou no art. 14, da Lei 11.196/05, o § 9º, que em consonância com o art. 40, da lei 10.865/04, conferiu às empresas já habilitadas no RECAP o direito de adquirir matéria-prima com suspensão de PIS e COFINS ...

Analizando as normas ... percebe-se a prima facie que o legislador conferiu às empresas habilitadas no RECAP o direito de adquirir matérias-primas com suspensão do PIS e da COFINS, desde que fossem observadas as mesmas condições estabelecidas no art. 13, § 2º da lei 11.196/05, ou seja, desde que comprove o atendimento aos requisitos de habilitação como beneficiária do RECAP.

Desta forma, resta patente que a intenção do legislador crivada no art. 14, § 9º, ao dispor que deveriam ser observadas as mesmas condições estabelecidas no art. 13, § 2º, ambos da Lei 11.196/05, foi tão somente de reiterar que apenas após o enquadramento da empresa como beneficiária do RECAP é que a pessoa jurídica poderia utilizar-se do benefício fiscal ora concedido.

Depreende-se que o direito de adquirir matérias-primas com suspensão ... não fora em qualquer momento condicionado à obtenção de Ato Declaratório específico, nos termos da IN/RFB 595/05, tendo em vista que a obtenção de ADE de inclusão da empresa no RECAP já atesta que a mesma obedeceu a todos os requisitos constantes no art. 13, § 2º, da lei 11.196/05.

Ademais, insta salientar que o legislador utilizou-se do expediente de integração legislativa para, através do § 9º, do art. 14 da lei 11.196/05, expandir o mesmo benefício atribuído aos bens incorporados para o ativo imobilizado para as aquisições de matéria-prima, consolidando então um único benefício fiscal que incide em materialidades diferentes (bens incorporados ao ativo imobilizado, aquisição de matérias-primas, materiais intermediários e materiais de embalagem).

Admitir a construção interpretativa restritiva e antissistemática adotada pela fiscalização implicaria fazer letra morta do § 9º do art. 14, obrigando sem qualquer albergue legal às empresas beneficiárias a solicitar habilitações para comprovar requisitos que já foram devidamente comprovados quando da habilitação perante o RECAP, o que não se pode admitir em obediência ao princípio da legalidade.

Sendo assim, restando cristalino que a empresa Ajinomoto comprovou estar devidamente habilitada perante o RECAP como pessoa jurídica preponderantemente exportadora, segundo atesta o ADE nº 06 (fl. 2.733 dos autos), tem-se que foram obedecidos todos os requisitos que a confere o direito de aquisição de matérias-primas com benefício da suspensão das contribuições ..."

V - Do Pedido

"Diante de todo o exposto, requer-se, preliminarmente, o reconhecimento da nulidade do auto de infração ora combatido, em face da utilização incorreta e restritiva do

Fl. 26 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

conceito de insumo, que culminou na insuficiência da motivação da glosa dos créditos pretendidos pela Impugnante.

Caso assim não se entenda, requer-se a realização de diligência fiscal, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto 70.235/72, conforme fundamentos expostos no item III.7 acima.

Caso seja mantida a autuação fiscal, requer seja afastada a incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada, uma vez que inexiste fundamento legal para exigência dessa natureza.

Caso não acolhida a preliminar acima e pedido de diligência, requer-se que a presente impugnação seja provida, culminando no cancelamento do auto de infração."

13.O processo nos foi enviado para julgamento e eu, na condição de Relator, propus que fosse baixado em Diligência, via Despacho nº 3.866, de 31/05/2016 (fls. 2.948 a 2.954), com foco em dois assuntos: Rateio dos Créditos e Vendas com Suspensão para a AJINOMOTO.

13.1.Serei - por necessário para que se possa bem compreender as razões da necessidade da Diligência, além de trazer novos elementos para análise - bastante literal na transcrição do Despacho:

Rateio de Créditos

3.... o contribuinte utilizou-se, como regra, do rateio proporcional, aplicando aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

3.1.Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 023 a 045) o que basicamente fez o autuante, no recálculo dos percentuais de rateio, foi excluir, tanto do numerador (receitas não-cumulativas), como do denominador (receita bruta total), as receitas que não integram a base de cálculo ou são desoneradas de alguma forma das contribuições, estando incluídas aí as receitas de vendas do ativo permanente, as isentas e as tributadas à alíquota zero.

3.2.Também excluiu o autuante as receitas com a revenda de óleo diesel, por estar sujeito à tributação monofásica e, nos revendedores, ser tributado à alíquota zero, sem direito, na visão da Fiscalização, a qualquer crédito (não ficou claro se o contribuinte incluía também as vendas do produto em si, cuja aquisição não gera, por expressa disposição legal, possibilidade de desconto de créditos - art. 3º, I, "b", c/c art. 2º, § 1º, I, das Lei nº 10.833/2003, para a Cofins, e nº 10.637/2002, para a Contribuição para o PIS).

3.3.É cediço que matéria de Direito não é objeto de Diligência e que estamos em um colegiado, que deverá deliberar a respeito de tudo o que está na lide, na forma regimental.

3.4.Mas, em uma análise preliminar, não há como deixar de se levar em consideração o que dizem duas normas cogentes - uma legal e outra administrativa - que impactam diretamente no rateio em questão.

3.4.1.A primeira é o art. 17 da Lei nº 11.033/2004:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

3.4.2.A outra é a Solução de Divergência Cosit nº 3, de 09/05/2016, que - apesar da minha convicção pessoal ser contrária, data venia, à interpretação dada pelo Órgão Central (no caso específico da tributação monofásica) - é vinculante no âmbito da Receita

Federal, conforme art. 9º da IN/RFB n.º 1.396/2013, com a redação da IN/RFB n.º 1.434/2013:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.434, de 30 de dezembro de 2013)

Vejamos agora o que diz a referida Solução de Divergência, no que interessa ao caso concreto (o mesmo se aplica à Contribuição para o PIS):

Assunto: Contribuição Para O Financiamento Da Seguridade Social - Cofins

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTOS E DESPESAS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS A INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA.

Para efeitos do rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, desde que sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da mencionada contribuição podem ser incluídas no cálculo da "relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total", mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero.

Entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, §§ 7º e 8º; Lei 11.033, de 2004, art. 17.

Fica reformada a Solução de Consulta SRRF01/Disit n.º 47, de 2009.

Fica revogada a Solução de Consulta Interna n.º 11 - Cosit, de 22 de fevereiro de 2008.

3.4.3. Grifei a revogação expressa da Solução de Consulta Interna Cosit n.º 11, de 22/02/2008, pois aquela vai em sentido diametralmente oposto, nem mesmo admitindo a inclusão no rateio proporcional (tanto no numerador como no denominador) de receitas decorrentes de vendas de produtos sujeitos à tributação plurifásica realizadas com isenção, alíquota zero ou não alcançadas pela incidência, e, ao que tudo indica - já que trechos daquela SCI estão reproduzidos literalmente no Termo de Verificação Fiscal - ela foi tomada por base no recálculo do rateio em questão na apuração dos valores lançados de ofício.

3.5. Já as receitas financeiras, sejam ou não tributadas à alíquota zero, não são receitas de vendas, cabendo efetivamente a sua exclusão do cálculo do rateio, mesmo à vista das normas aqui trazidas, o que também se aplica às vendas de bens do ativo permanente, que têm tratamento específico no âmbito da não-cumulatividade das contribuições.

Vendas com Suspensão para a AJINOMOTO

4. Quanto ao Item "d" (inclusão na base de cálculo das receitas das vendas de açúcar cristalizado feitas para a AJINOMOTO BIOLATINA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., CNPJ 46.344.354/0004-05), consta do Termo de Intimação Fiscal a empresa era habilitada no Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras -RECAP, da Lei n.º 11.196, de 21/12/2005, pelo ADE n.º 9, de

Fl. 28 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

23/02/2006 (que anexe, às fls. 2.933), sendo que transcrevo abaixo os dispositivos de interesse do referido diploma legal, com a redação original (antes do advento da Medida Provisória nº 428, de 12/05/2008), com grifos meus:

Lei nº 11.196/2005

Art. 12. Fica instituído o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - Recap, nos termos desta Lei.

Art. 13. É beneficiária do Recap a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, assim considerada aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior à adesão ao Recap, houver sido igual ou superior a 80% (oitenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no período e que assuma compromisso de manter esse percentual de exportação durante o período de 2 (dois) anos-calendário.

§ 2º A pessoa jurídica em início de atividade ou que não tenha atingido no ano anterior o percentual de receita de exportação exigido no caput deste artigo poderá se habilitar ao Recap desde que assuma compromisso de auferir, no período de 3 (três) anos-calendário, receita bruta decorrente de exportação para o exterior de, no mínimo, 80% (oitenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços.

Art. 14. No caso de venda ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, fica suspensa a exigência: (Regulamento)

I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda no mercado interno, quando os referidos bens forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Recap para incorporação ao seu ativo imobilizado;

§ 1º O benefício de suspensão de que trata este artigo poderá ser usufruído nas aquisições e importações realizadas no período de 3 (três) anos contados da data de adesão ao Recap.

§ 9º A pessoa jurídica que efetuar o compromisso de que trata o § 2º do art. 13 desta Lei poderá, ainda, observadas as mesmas condições ali estabelecidas, utilizar o benefício de suspensão de que trata o art. 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Lei nº 18.865/2004

Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda **de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem** destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 4º Para os fins do disposto neste artigo, **as empresas adquirentes deverão:**

I- atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal; e

II- declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

4.1. Instada a se pronunciar a respeito, em Intimação Fiscal de 26/04/2012, a autuada disse que a AJINOMOTO "além de ser beneficiária do RECAP, faz jus ao benefício de adquirir matéria prima com suspensão de PIS e Cofins em razão do parágrafo nono do artigo 14 da Lei 11.196/05 c/c o artigo 40 da Lei 10.865/04".

4.1.1. Mas a Fiscalização entendeu que as vendas de matéria-prima só poderiam ser feitas com suspensão se a AJINOMOTO fosse detentora de um ADE específico para tal, na forma da IN/SRF nº 595, de 27/12/2005, que regulamentou a Lei nº 10.865/2004, não bastando que fosse habilitada ao Recap e com base no § 9º do art. 14 da Lei nº 11.196/2005.

4.2. Ressalte-se que a IN/SRF n.º 595/2005 (que anexe, às fls. 2.934 a 2.938) foi editada seis dias após a Lei n.º 11.196/2005, ou seja, o § 9º da Lei n.º 11.196/2005 já estava vigente quando da regulamentação da Lei n.º 10.865/2004.

4.2.1. Tanto isto é verdade que, no Anexo Único ao final da citada instrução normativa (fls. 2.938), que é o modelo para Requerimento de Habilitação do regime, há duas declarações possíveis (alternativas) que o contribuinte pode fazer para justificar a sua pretensão. Vejamos o texto do citado Anexo (grifei):

DECLARO que a pessoa jurídica acima identificada: () preenche os requisitos exigidos pelo art. 40 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, e alterações posteriores; ou () efetuou o compromisso de auferir, durante o período de 3 (três) anos calendário, receita bruta decorrente de exportação para o exterior igual ou superior a 80% (oitenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços, na forma do § 2º do art. 13 da Lei n.º 11.196, de 2005.

4.2.2. Assim, também em primeira análise, não vejo como afastar a aplicação do § 9º do art. 14 da Lei n.º 11.196/2005 (posterior à Lei n.º 10.865/2004 e, por óbvio, à IN/SRF n.º 595/2005) como suficiente para a empresa estar em condições de se habilitar a usufruir do benefício do art. 40 da Lei n.º 10.865/2004.

4.3. E, indo mais além, em pesquisas na Internet, vi que havia um ADE específico para a compra com suspensão de MP, PI e ME, qual seja, o ADE n.º 5, de 27/02/2008, exarado pela DRF/Piracicaba e publicado no DOU de 03/03/2008 (que anexe, às fls. 2.939 e 2.940).

4.3.1. Na realidade, descobri a existência deste ADE através de outro ADE, este atendendo a um pedido de cancelamento da habilitação pela AJINOMOTO, que é o ADE n.º 90, de 16/08/2010, também da DRF/Piracicaba, publicado no DOU de 19/08/2010 (que anexe, às fls. 2.941), no qual é citado o n.º do Processo no qual foi pedida a referida habilitação -13878.000054/2007-82.

4.4. Busquei o referido Processo no Sistema e-Processo e lá vi, no seu requerimento inicial (nos moldes do anexo Único da IN/SRF n.º 595/2005), que o mesmo foi protocolizado em 01/06/2007 (bem antes, portanto, dos fatos geradores), e foi marcada, na sua declaração, a segunda opção, repito: "efetuou o compromisso de auferir, durante o período de 3 (três) anos calendário, receita bruta decorrente de exportação para o exterior igual ou superior a 80% (oitenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços, na forma do § 2º do art. 13 da Lei n.º 11.196, de 2005".

4.4.1. E este requerimento levou à edição do ADE n.º 5, como dito, publicado no DOU de 03/03/2008 (em meio ao período fiscalizado), reconhecendo que a empresa fazia jus ao benefício do art. 40 da Lei n.º 10.865/2004, na forma da IN/SRF n.º 595/2005.

4.5. Finalizando a minha análise preliminar, neste ponto, vejo aí uma "solução de continuidade" que permitia ao contribuinte, sim, vender açúcar para a AJINOMOTO com suspensão, durante todo o 1º trimestre de 2008.

5. Apesar de os autos estarem fartamente instruídos, não detém esta instância julgadora condições operacionais para fazer o recálculo do rateio à luz das normas citadas e a reversão da inclusão na exigência das contribuições relativas às vendas de açúcar com suspensão para a AJINOMOTO, sendo que é a Fiscalização que tem acesso aos arquivos digitais e dispõe das ferramentas de cálculo, e foi ela que, diligentemente, debruçou-se sobre toda a escrituração contábil e fiscal, bem como sobre as declarações e as memórias de cálculo auxiliares, para chegar aos valores lançados de ofício.

6. Utilizando-me da prerrogativa contida no art. 18 do Decreto n.º 70.235/72 e **considerando** o aqui exposto, **proponho o encaminhamento do presente Processo à Unidade de Origem, a fim de que:**

Fl. 30 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

Elabore, de forma analítica, demonstrativo do recálculo dos percentuais de rateio à vista das normas citadas (ou seja, inserindo, no numerador e no denominador, as receitas decorrentes de vendas realizadas com isenção, alíquota zero ou não incidência, inclusive as de produtos monofásicos, mas mantendo a exclusão das receitas de vendas do ativo permanente e das receitas financeiras);

Reverta, também em demonstrativo analítico, a inclusão na base de cálculo das vendas de açúcar com suspensão para a AJINOMOTO;

Dimensione o exato impacto das medidas indicadas nos Itens 1 e 2 nos valores lançados de ofício, também os recalculando;

4) Seja dada ciência ao contribuinte do resultado desta diligência, para que, no prazo de 30 dias, se assim desejar, se manifeste a respeito, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa;

14.A Diligência foi levada a efeito pela DRF/Bauru, que consignou os resultados no **Termo de Diligência** (fls. 2.960 a 2.962) e no seu Anexo I (arquivo não paginável, onde estão demonstrados os recálculos realizados, de forma analítica, e figuram os valores que seriam mantidos no lançamento de ofício a cada mês (podendo inclusive ser segregada somente a parte relativa à AJINOMOTO). Vejamos os resultados:

Auto de Infração	Período	"Fiscalização"	"DRJ"	Valor Exonerado
PIS	janeiro/2008	266.535,42	244.689,40	21.846,02
	fevereiro/2008	209.162,08	168.361,78	40.800,30
	março/2008	176.304,53	156.203,15	20.101,38
Cofins	janeiro/2008	1.227.678,30	1.099.173,83	128.504,47
	fevereiro/2008	963.413,24	722.521,77	240.891,47
	março/2008	812.069,35	677.247,64	134.821,71

15.A Impugnante foi cientificada do Termo de Diligência, por meio eletrônico, em 25/08/2016 (fls. 2.966) e, em 26/09/2016 (fls. 2.970), apresentou Manifestação (fls. 2.971 a 2.981), na qual argumenta o seguinte, em relação ao **Rateio de Créditos**:

"(A DRJ) ... determinou acertadamente o recálculo dos percentuais de rateio, inserindo, no numerador e no denominador, as receitas decorrentes de vendas realizadas com isenção, alíquota zero ou não incidência, inclusive as de produtos monofásicos, sendo que a Manifestante não se insurge quanto a este ponto.

No entanto, com relação às receitas de vendas de bens do ativo permanente e as receitas financeiras - tributadas ou não tributadas à alíquota zero - a DRJ entendeu, em uma análise preliminar, que estas não são receitas de vendas e, corroborando o entendimento da Fiscalização, testificou a exclusão dessas receitas do cálculo do rateio.

A fórmula de proporcionalização da "receita bruta total" para efeito do cálculo do crédito do PIS e da COFINS no caso em tela é bem simples, correspondendo à relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a "receita bruta total".

Não há na legislação de regência em comento um conceito expresso de "receita bruta total". Porém, fazendo uma interpretação sistemática da legislação, a "receita bruta total" só pode ser interpretada como a totalidade das receitas auferidas pela empresa, que é ao fim e ao cabo a própria hipótese de incidência do PIS e da COFINS, estabelecida no artigo 1º da Lei nº 10.833/03, que dispõe ...

Neste contexto, a receita bruta total alcança todas as receitas auferidas pela empresa, inclusive as decorrentes de vendas ativo permanente e as receitas financeiras, sendo estas a base (divisor) da relação percentual necessária para a regra de proporcionalização.

Fl. 31 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

O outro elemento necessário para o cálculo da relação percentual prevista na legislação em tela é a "receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa". Esta receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa, só pode ser compreendida como sendo a "receita bruta total" excluídas aquelas das receitas expressamente previstas no artigo 10, também da Lei nº 10.833/03, que são as aquelas mantidas no regime da cumulatividade.

Ou seja, a norma legal somente autoriza excluir da receita bruta total as receitas sujeitas à incidência cumulativa, que não é o caso das receitas isentas, alíquota zero -que já foram reconhecidas pela DRJ - do ativo permanente e as receitas financeiras (que está efetivamente sujeita a não-cumulatividade).

Assim, inexistindo nas normas de regência do PIS e da COFINS regra que autorize a exclusão das receitas com vendas do ativo permanente e as receitas financeiras do rateio proporcional ... essas deverão compor obrigatoriamente o cálculo, sob pena de violação ao disposto no artigo 1º e 10 da Lei nº 10.833/03.

Corroborando esse entendimento ... **(transcreve Acórdãos de DRJe do CARF).**

Ressalte-se, por fim, que o rateio acima descrito se refere apenas aos custos, despesas e encargos comuns.

Quando é passível a distinção dos custos, despesas e encargos decorrentes de receitas cumulativas e não-cumulativas, toma-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.

Nesse caso, pode a empresa utilizar 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.

Dessa forma, deve ser restabelecido o cálculo realizado pela Manifestante, para o fim de que também sejam incluídas no rateio as receitas com vendas do ativo permanente e receitas financeiras.

Do Pedido

Isto posto e por tudo mais que dos autos consta, requer seja julgada integralmente procedente a impugnação apresentada em 23/10/2012 e, por conseguinte, seja cancelado o Auto de Infração combatido.

Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, requer-se a realização de diligência fiscal, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto 70.235/72, nos termos já pleiteados na competente e tempestiva Impugnação.

16.O Processo foi devolvido para esta DRJ em 21/11/2016, pela DERAT/São Paulo, sendo que está consignado o seguinte no Despacho de Encaminhamento (fls. 3.068):

"Em atendimento ao Despacho de Diligência de fls. 2948 a 2955 foi realizado o Relatório de Diligência Fiscal que foi cientificado ao contribuinte em 25/08/2016. Em 26/09/2016, foi apresentada manifestação tempestiva, via SJD às fls. 2970 a 3066. Encaminho o processo em retorno à DRJ/REC/PE, para prosseguimento."

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

Fl. 32 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

RATEIO PROPORCIONAL. DESPESAS COMUNS. VENDAS DE PRODUTOS DESONERADOS. INCLUSÃO.

Optando a empresa pelo método do rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, devem ser consideradas também as receitas desoneradas da contribuição, seja pela não-incidência, pela isenção ou pela aplicação da alíquota zero, ainda que estas sejam de produtos sujeitos à tributação concentrada ou monofásica. (Inteligência da Solução de Divergência Cosit nº 3/2016 e do ADI/RFB nº 4/2016)

RATEIO PROPORCIONAL. DESPESAS COMUNS. VENDAS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. RECEITAS FINANCEIRAS. EXCLUSÃO.

Optando a empresa pelo método do rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, não podem ser consideradas vendas que não sejam de produtos finais, como as de bens do Ativo Permanente, que gerariam distorções não vislumbradas pelo legislador ao conceber esta forma de dimensionar o direito creditório, aumentando-o, indevidamente. Também não se incluem as receitas financeiras, pois nem de vendas são, além da distorção que, da mesma forma, implicariam.

HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ROL EXAUSTIVO.

O rol das possibilidades de descontos de créditos da não-cumulatividade é exaustivo, pois não se ocuparia o legislador de fazê-lo se assim não fosse (admitindo-se o contrário, as restrições é que teriam que ser explicitadas), não podendo o aplicador da lei, portanto, utilizar-se de interpretação extensiva.

CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO PRÓPRIO DE INSUMO.

É equivocada a afirmação de que a adoção da interpretação restritiva acerca do conceito de insumo na legislação das contribuições corresponderia à utilização da do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A adoção deste conceito decorre das regras constantes da legislação própria e não da adaptação da legislação de qualquer outro tributo. Apenas o ponto comum é a exigência, *mutatis mutandis*, de relação direta e imediata entre o bem ou serviço em relação ao qual se pretende apurar crédito e o produto ou serviço final disponibilizado para venda.

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA ETAPA AGRÍCOLA. ARRENDAMENTO RURAL. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A lei prevê o desconto de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, deixando claro que não se pretendeu alcançar todas as etapas produtivas empreendidas pela pessoa jurídica, mas tão-somente aquela da efetiva fabricação do produto final, afastando a apropriação de créditos de “insumos de insumos” em produções “verticalizadas” (que a não-cumulatividade pretendeu desestimular), como os utilizados na etapa agrícola (atividade rural) de produção de cana-de-açúcar - o que se aplica, por decorrência, ao arrendamento rural, não considerado como despesa de aluguéis para fins de creditamento, sendo irrelevante se o termo “prédio” aplica-se ou não a estes terrenos.

DESPESAS PORTUÁRIAS QUE NÃO SEJAM DE ARMAZENAGEM. CREDITAMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para o desconto de créditos em relação às despesas portuárias que não sejam exclusivamente com armazenagem de bens destinados à exportação, quando suportadas pelo exportador.

VENDAS DE INSUMOS COM SUSPENSÃO A EMPRESAS PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORAS. CONDICIONANTES.

Fl. 33 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

Fica suspensa a exigência da contribuição incidente sobre as receitas de vendas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, efetuadas a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, desde que esta esteja previamente habilitada pela RFB ao regime por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE) publicado no D.O.U. (Lei nº 10.865/2004 e IN/SRF nº 595/2005), ou que seja beneficiária do Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e atenda aos requisitos do § 9º do artigo 14 da Lei nº 11.196/2005.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

RATEIO PROPORCIONAL. DESPESAS COMUNS. VENDAS DE PRODUTOS DESONERADOS. INCLUSÃO.

Optando a empresa pelo método do rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, devem ser consideradas também as receitas desoneradas da contribuição, seja pela não-incidência, pela isenção ou pela da alíquota zero, ainda que estas sejam de produtos sujeitos à tributação concentrada ou monofásica. (Inteligência da Solução de Divergência Cosit nº 3/2016 e do ADI/RFB nº 4/2016)

RATEIO PROPORCIONAL. DESPESAS COMUNS. VENDAS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. RECEITAS FINANCEIRAS. EXCLUSÃO.

Optando a empresa pelo método do rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, não podem ser consideradas vendas que não sejam de produtos finais, como as de bens do Ativo Permanente, que gerariam distorções não vislumbradas pelo legislador ao conceber esta forma de dimensionar o direito creditório, aumentando-o, indevidamente. Também não se incluem as receitas financeiras, pois nem de vendas são, além da distorção que, da mesma forma, implicariam.

HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ROL EXAUSTIVO.

O rol das possibilidades de descontos de créditos da não-cumulatividade é exaustivo, pois não se ocuparia o legislador de fazê-lo se assim não fosse (admitindo-se o contrário, as restrições é que teriam que ser explicitadas), não podendo o aplicador da lei, portanto, utilizar-se de interpretação extensiva.

CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO PRÓPRIO DE INSUMO.

É equivocada a afirmação de que a adoção da interpretação restritiva acerca do conceito de insumo na legislação das contribuições corresponderia à utilização da do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A adoção deste conceito decorre das regras constantes da legislação própria e não da adaptação da legislação de qualquer outro tributo. Apenas o ponto comum é a exigência, *mutatis mutandis*, de relação direta e imediata entre o bem ou serviço em relação ao qual se pretende apurar crédito e o produto ou serviço final disponibilizado para venda.

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA ETAPA AGRÍCOLA. ARRENDAMENTO RURAL. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A lei prevê o desconto de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, deixando claro que não se pretendeu alcançar todas as etapas produtivas empreendidas pela pessoa jurídica, mas tão-somente aquela da efetiva fabricação do produto final, afastando a apropriação de créditos de “insumos de insumos” em produções “verticalizadas” (que a não-cumulatividade pretendeu desestimular), como os utilizados na etapa agrícola (atividade rural) de produção de cana-de-açúcar - o que se aplica, por decorrência, ao arrendamento rural, não considerado como despesa de aluguéis para fins de creditamento, sendo irrelevante se o termo “prédio” aplica-se ou não a estes terrenos.

Fl. 34 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

DESPESAS PORTUÁRIAS QUE NÃO SEJAM DE ARMAZENAGEM. CREDITAMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para o desconto de créditos em relação às despesas portuárias que não sejam exclusivamente com armazenagem de bens destinados à exportação, quando suportadas pelo exportador.

VENDAS DE INSUMOS COM SUSPENSÃO A EMPRESAS PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORAS. CONDICIONANTES.

Fica suspensa a exigência da contribuição incidente sobre as receitas de vendas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, efetuadas a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, desde que esta esteja previamente habilitada pela RFB ao regime por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE) publicado no D.O.U. (Lei nº 10.865/2004 e IN/SRF nº 595/2005), ou que seja beneficiária do Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e atenda aos requisitos do § 9º do artigo 14 da Lei nº 11.196/2005.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

NULIDADE DA DECISÃO. ATENDIMENTO AOS REQUISITOS PROCESSUAIS. AFASTAMENTO.

Afastam-se as alegações de nulidade de decisão quando ela foi proferida por autoridade competente e a interessada pode exercer plenamente a sua defesa. (art. 59 do Decreto nº 70.235/72)

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. MATÉRIA ESTRANHA À AUTUAÇÃO. DESCONHECIMENTO.

Não compondo o lançamento os juros sobre a multa de ofício, não cabe a esta instância administrativa de julgamento conhecer da matéria.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DEFERIMENTO. DISCRICIONARIEDADE DO JULGADOR.

O pedido de diligência deve preencher os requisitos da legislação processual e a autoridade julgadora poderá, fundamentadamente, indeferi-lo (art. 16, inciso IV e § 1º, e art. 18, *caput*, c/c art. 28, *caput*, *in fine*, do Decreto nº 70.235/72). Se não indica nem se constata que há a necessidade de se trazer aos autos elementos concretos ou esclarecimentos adicionais para a solução da lide, mostra-se prescindível.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

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

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

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator

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

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de autos de infração de PIS e COFINS não cumulativos, lavrados contra o Contribuinte acima identificado, referente ao 1º trimestre/2008, no qual a Autoridade Fiscal promoveu a glosa parcial dos créditos de PIS e de

Fl. 35 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

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 SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas

Fl. 36 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

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

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

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

Nesse passo, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões

Fl. 37 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

específicas constantes nas Leis n.ºs 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 da empresa são hábeis para propiciar uma apropriação direta de créditos, com afastamento de aplicação de critério de rateio, conforme alegado pela Recorrente.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao período de apuração do 4º trimestre de 2005:

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

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

3. Que a Autoridade Fiscal elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos

Fl. 38 da Resolução n.º 3402-003.895 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.729740/2012-69

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