



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.734348/2011-51
Recurso Voluntário
Resolução nº 3402-003.879 – 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 tem por objeto dois Autos de Infração lavrados contra o contribuinte acima identificado, referentes à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS dos meses de novembro e dezembro de 2006, apuradas na sistemática não cumulativa nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

No Auto de Infração relativo à Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 8-12), foi apurado o crédito tributário no valor total de R\$ 740.079,69 (incluindo as contribuições não declaradas e não recolhidas, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 30/09/2011).

No Auto de Infração relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (fls. 3-7), foi apurado o crédito tributário no valor total de R\$ 3.408.852,03 (incluindo as contribuições não declaradas e não recolhidas, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 30/09/2011).

Todos os fundamentos fáticos e jurídicos do lançamento estão descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 43-1839, no qual a fiscalização informa que o contribuinte é produtor de açúcar e álcool (industrial e carburante) e também vende produtos derivados da fabricação de ambos, estando sujeito ao regime não cumulativo para todos os seus produtos, com exceção apenas do álcool para fins carburantes, cuja receita permanece no regime cumulativo.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.879 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.734348/2011-51

A fiscalização verificou que a empresa apurou créditos do regime não cumulativo do PIS e da COFINS e descontou das contribuições devidas em cada mês os créditos vinculados às receitas auferidas no mercado interno. Contudo, após discorrer sobre a legislação que trata das despesas passíveis de creditamento, especialmente sobre o conceito de insumo adotado pela legislação, a fiscalização efetuou a glosa de parte dos créditos apurados pelo contribuinte, conforme itens a seguir transcritos:

1-Valores glosados pois no memorial de cálculo não havia identificação do fornecedor/CNPJ/NF, identificação do produto/serviço, etc.

O contribuinte ao preencher a planilha informando os valores com direito a crédito foi intimado a informar o nro da NF, fornecedor, identificar o produto ou serviço adquirido. Na glosa em tela, consta somente o valor e nenhuma informação que permita analisar a origem desse crédito.

2- Valores glosados por falta de apresentação do comprovante fiscal.

Referem-se a valores informados pelo contribuinte na planilha, cujos comprovantes fiscais (Nota Fiscal, contrato, recibo) foram intimados a ser apresentados a Fiscalização. No entanto, o contribuinte não apresentou esses comprovantes.

3-Aluguel de Máquinas e Equipamentos (linha 6 do DACON), glosas referentes a valores informados como aluguel de veículos, pagamento de hangaragem, pagamento de aluguel de TV, traje, balsa, servidão de passagem, serviço de mão de obra, equipamento de som, etc.

Valores informados na planilha para comprovar o lançado na linha "6" do DACON, referente a gastos com aluguéis. A legislação autoriza o creditamento de valores referentes a "aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a Pessoa Jurídica, utilizados nas atividades da empresa". Foram glosados os valores que não atendem ao especificado. Art.3º, IV, das Leis 10637/2002 e 10.833/2003.

4-Aluguéis pagos a Pessoa Física.

Os valores pagos a título de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, só dão direito a crédito das contribuições em tela quando pagos a Pessoa Jurídica. Art.3º, IV, das Leis 10637/2002.

5-Valores informados como Aluguel de Prédio quando tratava-se de serviço de hangaragem Hangaragem de helicóptero não se inclui na definição de aluguel de prédio. Sendo por isso glosados os valores referentes a essa despesa. Art. 3º, IV, das Leis 10637/2002 e 10.833/2003.

6-Valores informados como Aluguel de Prédio quando tratava-se de taxa de condomínio.

As despesas com condomínio também não atendem ao especificado na legislação. - Art.3º, IV, das Leis 10637/2002 e 10.833/2003.

7-Valores informados como Aluguel de Prédio quando tratava-se de república para funcionários.

O aluguel de imóveis para república de funcionários não atende a "aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa". Art.3º, IV, das Leis 10637/2002 e 10.833/2003.

8-Valores informados na linha 8 do Dacon (Arrendamento Mercantil), quando tratava-se de arrendamento de terras para plantio de cana de açúcar.

O arrendamento de terras para plantio é um aluguel de terra. A legislação é clara ao definir o aluguel de "prédios" e terra nua não atende ao conceito de prédio. Art.3º, IV, das Leis 10637/2002 e 10.833/2003.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.879 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.734348/2011-51

9-Valores informados como pagamento de Arrendamento Mercantil. Glosado pois não houve apresentação do contrato e da data de aquisição do bem.

A legislação de ambas contribuições permite o creditamento de valores pagos a título de arrendamento mercantil: Art.3º, V, das Leis 10637/2002 e 10.833/2003: "valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto optante pelo Simples", com as limitações impostas pelo art.31 da Lei 10.865/2004. O que significa que só podem ser utilizados os valores referentes a bens adquiridos após 30/04/2004. Ao não fornecer o contrato, NF de aquisição do bem, o contribuinte não permite a análise da fiscalização.

10-Valores informados na linha 8 do Dacon (Arrendamento Mercantil), quando tratava-se de arrendamento de terras de empresas coligadas.

Aqui os valores informados não atendem ao determinado por lei. Arrendamento de terras é aluguel e aluguel de terras não atende ao conceito de aluguel de prédio, como visto na glosa nro 8.

11-Energia Elétrica utilizada em Alojamentos/serviços de habitação/serviços recreativos (clube/associação de empregados/rancho dr. Paulo).

Valores de energia elétrica pagos pela empresa mas não utilizados nos seus estabelecimentos e sim em alojamento, serviços de habitação, clubes, associações de empregados, etc. Art.3º, III, das Leis 10637/2002 e 10833/2003.

12-Despesas de depreciação referentes a bens e equipamentos de escritório.

As despesas de depreciação com direito a crédito das contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS são as referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços e os decorrentes de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados as atividades da empresa. Art.3º, §1º, III, da Lei 10.833/2003, aplicada ao PIS/Pasep de acordo com o disposto no art. 15 da mesma Lei.

13-Despesas de Transporte Rodoviário/Transporte de Produto Acabado: tratava-se de transporte de Álcool carburante.

As despesas de transporte do Álcool Carburante não dão direito a crédito uma vez que esse produto, a época, submetia-se a apuração cumulativa de ambas as contribuições. Art.1º, IV, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 com a redação dada pelo art. 37 da Lei 10.865/2004.

14-Despesas Portuárias: trata-se de carga e descarga; despesas com seguro e documentação/assessorias/material de embalagem/movimentação de carga no porto; embarque; etc.

As despesas com direito à crédito são as de armazenagem e frete nas operações de venda. Despesas portuárias outras, como carga e descarga, seguro, documentação, assessoria, etc. não estão abrangidas pela legislação. Art.3º, IX, da Lei 10.833/2003, aplicada ao PIS/Pasep de acordo com o disposto no art. 15 da mesma Lei.

15-Transporte de Empregados, transporte de turmas e transporte de empregados s/r.

Segundo entendimento pacificado pela RFB, gastos com transporte de empregados não se caracteriza como insumo ligado a produção.

16-Exclusão de valores referentes a pedágio destacado nos conhecimentos de transporte.

Do mesmo modo que o transporte de empregados, inúmeras decisões da RFB não reconhecem o direito a crédito em valores pagos a título de pedágio.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.879 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.734348/2011-51

17-Despesas de Frete entre unidades do contribuinte.

A legislação somente autoriza o crédito nas operações de venda, quando o ônus é suportado pelo vendedor e não quando o frete acontece entre unidades da própria empresa. Solução de Divergência COSIT 26/2008.

18-Despesas com aquisição de cana de açúcar realizadas entre estabelecimentos da própria empresa.

Notas fiscais da própria empresa e de uma usina incorporada em data anterior à emissão da NF, foram glosadas.

19-Despesas com análises de laboratório, meio ambiente, etc.

Foram glosados os valores informados como despesas desses itens uma vez que não estão diretamente ligados à produção e não se inserem no conceito das IN 404/2004 e 247/2002

20- Valores negativos, sem explicação.

Não foram considerados por não terem respaldo na legislação.

21-Despesas com gastos com herbicidas, fertilizantes, adubos e inseticidas Os valores pagos a herbicidas, fertilizantes, adubos e inseticidas seriam insumos da área agrícola. Entretanto, a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS de tais produtos foi reduzida a zero, de acordo com o disposto na Lei 10.925/2004, art.f.

22-Despesas com compra de brindes: ferro de passar, ventilador, sanduicheira, etc.

A compra de produtos para doar como brinde não dá direito ao crédito das contribuições em tela, uma vez que, como já visto, apenas insumos ligados a produção dão direito a crédito.

23-Despesas com combustível utilizados em veículos da empresa: óleo diesel, gasolina, etc.

A empresa utiliza automóveis para fiscalização das plantações, caminhões e caminhonetes para, entre outros, transporte da cana colhida até a usina e transporte de funcionários. Essas atividades não estão diretamente ligadas à produção e, portanto, tendo em vista as definições de insumo das IN 247/2002 e 404/2004, não dão direito a crédito como insumos.

24-Tipo de despesa Honorários profissionais pagos a pessoa física; informado no DACON na linha 2, Bens utilizados como insumo, o beneficiário é PJ e não PF; serviço de mão de obra não especificado

A informação dessa despesa, cujo comprovante fiscal não foi apresentado, consta na linha 2 do DACON (Bens Utilizados como Insumo), já a descrição é de honorários profissionais pagos à PF (só tem direito a crédito serviços prestados/adquiridos de PJ domiciliada no país); e o beneficiário descrito na planilha é PJ e não PF.

25-Despesas com uniformes e material de segurança.

Assim como as despesas de alimentação de trabalhadores, as despesas com uniformes e material de segurança, não atendem ao conceito de insumo, embora os trabalhadores sejam diretamente ligados a produção. Assim como não dá direito a crédito o valor da mão de obra pago a PF (salários).

26-Despesas com lubrificantes que não dão direito a crédito: graxas lubrificantes para veículos, caminhões e máquinas agrícolas.

Os insumos ditos indiretos de produção, como explicado acima, somente dão direito a crédito das contribuições, quando expressamente determinados em lei. O art. 3ª, 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.

27-Valores de despesas com manutenção de máquinas agrícolas e tratores.

Por não se tratarem de máquinas diretamente ligadas a produção de açúcar e álcool e sim da produção de insumo, não dão direito ao crédito das contribuições. A Solução de Consulta 407/2007 da Disit da 8ª SRF assim determina: "... constata-se que a aquisição de partes e peças efetuada pela consulente para a manutenção de seus veículos, os quais são empregados no transporte da cana-de-açúcar do estabelecimento dos produtores até sua área de industrialização, não gera direito a crédito para efeito de cálculo relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não- cumulativas, já que esta situação acaba por descaracterizar, do conceito de insumo, os bens adquiridos, uma vez que não se pode, em absoluto, cogitar que o eventual desgaste sofrido por tais veículos, bem assim de suas partes e peças, se dê no âmbito de fabricação do açúcar e do álcool, já que são utilizados em etapa anterior ao início desta, muito menos que tal desgaste ocorra em razão do contato com tais produtos ".

28-Mão de obra contratada para movimentação de carga.

Não se caracteriza como insumo a prestação de serviço efetuada fora do processo produtivo. No caso, a industrialização já terminou e a movimentação da carga se dá após a industrialização. E a movimentação carga/descarga do produto acabado para transporte entre unidades do mesmo contribuinte e/ou para transporte para exportação ou venda no mercado interno. Essa movimentação também não pode ser caracterizada como despesas de frete na venda por falta de previsão legal.

29-Transporte de resíduos industriais, limpeza, torta de filtro, entulho, barro, cinza, etc

As despesas com transporte de resíduos industriais, limpeza, etc. não se caracterizam como insumo, nem como transporte na venda. Assim, não dão direito ao crédito das contribuições.

30-Bens e serviços utilizados em construção civil, manutenção civil.

Os encargos de amortização ou depreciação de melhorias em edificações próprias ou de terceiros tem direito ao crédito das contribuições (art.8º da IN 404/2004). A empresa, no entanto, lança o crédito relativo ao material ou serviço realizado, sem calcular amortização ou depreciação.

31-Pneus e mão de obra de manutenção de pneus.

Com a mesma fundamentação legal da glosa 27, como veículos, caminhões e máquinas agrícolas não participam diretamente no processo produtivo, tais despesas não tem direito ao crédito das contribuições.

32-Manutenção de veículos, caminhonetes e caminhões.

Como explicado na glosa anterior, esses veículos, caminhonetes e caminhões não participam diretamente do processo produtivo. São utilizados para transporte de turmas e da cana de açúcar até a Usina. Assim, não atendem ao conceito de insumo das IN 247/2002 e 404/2004.

33-Materiais de laboratório.

Glosados por não atenderem ao conceito de insumo das IN 247/2002 e 404/2004.

34-Ferramentas operacionais.

Sob esse tipo de despesa o contribuinte lista itens como facão, enxadas, alicates, etc. Ferramentas que não atendem ao conceito de insumo das IN 247/2002 e 404/2004.

35-Materiais para acondicionamento (embalagem).

A empresa não possui as embalagens ditas de apresentação, que se integram ao processo produtivo. O álcool industrial e o açúcar (principalmente para exportação) são vendidos à granel, por litros ou toneladas. O açúcar é "embalado" em big bags (retornáveis) ou em sacas de 50 kgs. Portanto, essas despesas não tem direito ao crédito.

36-Despesas não ligadas à produção.

Aqui foram classificadas pela fiscalização as despesas ligadas às atividades da empresa, porém que não estão abrangidas pela legislação; portanto, sem direito ao crédito. Como por exemplo: conserto e regulagem de aparelhos como balanças, transmissores, revisão de válvulas de controle; isolamento térmico de dutos de vapor; aplicação de solda; etc

37-Despesas não ligadas às atividades da empresa.

Aqui foram classificadas as despesas não relacionadas às atividades da empresa, como recarga e pintura de extintores de incêndio; dedetização e controle de pragas; confecção de chaves; manutenção em ar condicionado; serviços de som em missa de encerramento de safra; fornecimento e plantio de grama; desentupimento de esgoto; manutenção em móveis de escritório, etc.

38-Despesas com rebobinamento e reformas.

As despesas aceitas pela legislação são as de manutenção. Reformas, rebobinamentos, serviços que aumentam a vida útil de máquinas e equipamentos não estão previstos pela legislação.

39-Materiais de consumo sem direito a crédito:

Lixas, filtros, abrasivos, adesivos, pilhas e outros materiais de consumo que não atendem aos critérios das IN 247 e 404, por não serem consumidos no processo produtivo.

40-Materiais elétricos e serviços de manutenção elétrica:

Apenas os gastos com insumos diretamente utilizados na produção de açúcar e álcool industrial dão direito a crédito. Materiais elétricos e serviços de manutenção elétrica não atendem ao disposto nas IN 247/2002 e 404/2004.

41-Materiais aplicados na manutenção de terceiros:

Gastos do contribuinte em manutenção de aparelhos/máquinas/veículos alugados. Glosados por falta de previsão legal.

42-Insumos indiretos.

Já vimos que os insumos se dividem em insumos diretos, aqueles que se modificam, desgastam em contato direto com o produto. Os insumos indiretos são aqueles que, embora fazendo parte do processo produtivo não tem contato direto com o produto. Estes, para terem direito ao crédito das contribuições devem ser explicitamente listados: energia elétrica, combustíveis e lubrificantes. Os outros insumos indiretos não tem direito ao crédito e são os que constam desta glosa.

43-Materiais de manutenção não identificados Glosados os valores apresentados a título de materiais de manutenção não identificados e cujas notas fiscais não foram apresentadas.

44-Produtos químicos não utilizados na fabricação.

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.879 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.734348/2011-51

Glosa referente aos outros produtos químicos, que não tem contato direto com o produto produzido. São produtos usados na limpeza, desincrustantes, polímeros para tratamento de água, etc.

45-Materiais de manutenção o fornecedor é a própria empresa.

Glosados os valores referentes a materiais de manutenção cujo fornecedor, CNPJ era a própria COSANIND. E COM.

46-Insumos industriais sem identificação.

Assim como os materiais de manutenção, havia valores informados a título de insumos industriais sem a descrição/utilização dos mesmos, impossibilitando a análise. Tais valores foram glosados.

Além de glosar os créditos referentes aos itens acima mencionados, a fiscalização apurou de maneira diferente da empresa os percentuais de rateio dos custos, despesas e encargos comuns às receitas sujeitas à incidência cumulativa e às receitas sujeitas à incidência não cumulativa, bem como para apuração do percentual da receita tributada no mercado interno. A empresa havia utilizado a relação percentual entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total das somas dessas receitas nos doze meses anteriores, porém a fiscalização apurou os percentuais de rateio utilizando as receitas informadas pela Cosan no mês de apuração dos créditos, conforme determina o artigo 3º § 8º da Lei 10.637/2002 e os artigos 3º §8º e 15 da Lei 10.833/2003.

O contribuinte foi cientificado em 13/10/2011 (fls. 2279-2280) e apresentou impugnação em 10/11/2011 (fls. 2284-2306), alegando, em síntese, que:

Não existem nas informações fiscais qualquer dado que demonstre que a fiscalização não está fazendo dupla exigência/dupla glosa, pois os créditos externos e internos decorrem das mesmas operações. Não está claro na autuação se os mesmos créditos glosados nos processos 10825.720112/2010-11 e 10825.720097/2010-19 estão no presente lançamento fiscal, devendo tal fato ser melhor esclarecido para que se evite cerceamento do direito de defesa.

A glosa de créditos decorre do incorreto entendimento fazendário de que a palavra "insumos" para as contribuições tem o mesmo sentido adotado pela legislação do IPI. A "não-cumulatividade" da COFINS não pode ser equiparada com a "não cumulatividade" do ICMS e do IPI, pois são regimes totalmente diferentes. As Leis nºs 10.637/02 e 10.833/2003 não conceituam "insumos" e tampouco remetem à utilização subsidiária da legislação do IPI para a busca desse conceito, devendo-se então depreender que o legislador quis utilizar o sentido comum desse vocábulo na linguagem. É público e notório que o termo "insumo" tem o mesmo sentido e significado comum dentro de todo o território nacional, representando cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, destacando-se nesse sentido o Acórdão nº 3202-00.226 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual ampliou o conceito de insumo para fins de crédito do PIS e da COFINS no regime não cumulativo.

A Secretaria da Receita Federal, a pretexto de interpretar e aplicar a legislação federal, maliciosa e ilegalmente limitou o conceito de "insumos" nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004. Tal restrição ressent-se do vício de ilegalidade, pois o poder regulamentador do Executivo está adstrito apenas e tão somente a assegurar a fiel execução das leis, não podendo os atos administrativos normativos de caráter secundário, como Decretos, Instruções Normativas e Ordens de Serviço, inovar na ordem jurídica. Assim, não há dúvidas de que a fundamentação da Receita extrapola a sua limitada função de garantir a aplicabilidade da legislação federal, afigurando-se completamente indevida a glosa dos créditos auferidos pela manifestante, eis que foram

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.879 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.734348/2011-51

indevidamente afastados os créditos relativos a bens e serviços que são inerentes e essenciais ao seu processo produtivo.

Os bens utilizados como insumos são ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pelas autoridades fiscais. A Solução de Divergência nº 12, de 24.10.2007, atesta que os créditos relativos à aquisição de peças de reposição e equipamentos utilizados no processo de produção podem ser utilizados para desconto da contribuição. O mesmo ocorre em relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis à atividade agroindustrial. A atividade agroindustrial integrada demanda grandes espaços, e, por isso mesmo, uma movimentação muito grande de máquinas e veículos, na colheita e no transporte de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, no transporte de máquinas, equipamentos, adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados, no transporte da mão de obra indispensável para todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização, nas necessárias diligências diárias aos diversos fundos agrícolas por agrimensores, agrônomos e demais empregados. Todo esse transporte se faz por meio de veículos próprios e de terceiros movidos a gasolina, álcool ou óleo diesel, sem os quais não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar, restando assim patente que os combustíveis são verdadeiro insumo de produção intrinsecamente ligados ao seu processo agroindustrial.

Todas as glosas relativas a serviços utilizados como insumos estão equivocadas, pois os itens elencados pela fiscalização estão integralmente ligados ao processo produtivo. Como exemplo, destaca-se a mão de obra de pessoas jurídicas para manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça) utilizados na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante para a preparação do solo, dentre outros. Para a industrialização do açúcar e do álcool é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se serviços especializados essenciais e inerentes ao processo de produção. É indevida a glosa dos custos relacionados à armazenagem de álcool e açúcar, ao transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias, pois essas despesas estão diretamente ligadas ao processo produtivo. Trata-se de serviços essenciais para a atividade da Manifestante, caracterizando-se nitidamente como insumos, sem os quais a produção e a exportação jamais poderiam ser imaginadas e concretizadas. Além de todo exposto, estavam à disposição do agente fiscalizador todos os elementos necessários para sua análise, inclusive notas fiscais, CNPJ dos prestadores de serviços, entre outros documentos que pudessem servir de prova dos fatos ocorridos. A fiscalização não requereu qualquer documento além de planilhas, bem como não procurou informações complementares. Desse modo, o procedimento fiscal é totalmente ilegal e provoca cerceamento do direito de defesa. Necessário se faz nova diligência fiscal para avaliar as provas existentes, devendo o agente fiscalizador relacionar os documentos que entende necessários.

Em relação às glosas de encargos de depreciação relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, bem como a edificações e benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros, a alegação da fiscalização de que alguns dos itens não são destinados ao uso no processo produtivo da empresa não merece prosperar, pois não foi feita uma análise adequada da situação fática de cada uma das situações mencionadas no despacho decisório. É necessário verificar a atividade da empresa e os fatos efetivamente ocorridos, não basta observar simplesmente números contábeis e concluir apressadamente pela glosa dos créditos. Não é possível desconsiderar

os créditos gerados pela depreciação de maquinários, tais como as moendas utilizadas nas usinas, pois são bens intrinsecamente ligados à atividade industrial.

O aluguel de veículos também configura legítimo insumo, uma vez que utilizado para verificação da plantação, análise, pulverização e fertilização por aspersão. Há, inclusive, previsão legal acerca do direito a crédito sobre aluguéis de máquinas, equipamentos, prédios utilizados na atividade da empresa.

O arrendamento de propriedades rurais também gera crédito com base no artigo 3º, IV, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que se refere ao aluguel de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. Arrendar e alugar são palavras sinônimas e o arrendamento de área para lavoura equivale ao arrendamento (ou locação) de prédio, pois o conceito jurídico do termo "prédio" designa imóveis em geral, tanto os rústicos/rurais como os urbanos (art. 4º da Lei nº 4.504/64). O art. 110 veda a alteração da definição, do conteúdo e do alcance de "institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias", sendo nitidamente injusta e ilegal a limitada "interpretação" dos conceitos de aluguel e prédio efetuada pelo agente fiscal.

É incorreta a glosa de despesas com exportação decorrentes da desconsideração de operações cujas notas fiscais supostamente não se referem a custos de frete ou armazenagem, haja vista que as notas fiscais exibidas referentes a serviços portuários representam serviços de recebimento, armazenagem e embarque. O mesmo se aplica em relação ao transporte rodoviário para os terminais portuários, que tem o nítido propósito de transporte para exportação. Da mesma forma, quanto às despesas com estadias, as quais, como sabido se referem ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria pelo terminal portuário. A apropriação de créditos em relação a essas despesas encontra amparo nos artigos 3º, IX, 6º, §§ 1º e 3º, da Lei 10.833/03. Não há como se conformar com a glosa das despesas com exportação excluídas por proporcionalidade, porquanto tal exclusão vulnera a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. A fiscalização não buscou a análise dos fatos e da atividade da empresa. A simples análise de contas contábeis não permite concluir pela inexistência do crédito; não é a conta contábil que revela o direito ao crédito, mas sim a natureza da operação realizada. A presunção sem amparo em lei torna ineficaz o procedimento fiscal, o qual deve ser considerado nulo por ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional.

Com relação às receitas de exportação e ao rateio dos créditos, afirma que não utiliza os métodos de rateio previstos na lei nº 10.637/2002 porque estes são aplicáveis apenas aos custos, despesas e encargos comuns. Quando é possível distinguir os custos, despesas e encargos decorrentes de receitas cumulativas e não cumulativas, é faculdade do contribuinte aplicar ou não o método de rateio. Dessa forma, é totalmente ilegal a pretensão do fisco de aplicar o rateio de forma arbitrária, tanto para as receitas sujeitas aos sistemas cumulativo e não-cumulativo, como às vendas destinadas ao mercado interno e mercado externo cujos custos, despesas e encargos não são comuns, sendo possível a apropriação direta dos créditos.

A fiscalização pretende aplicar multa embasada no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 e art. 10 da Lei Complementar nº 70/91, mas tais dispositivos não se aplicam ao impugnante, pois os créditos ora debatidos foram objeto de pedido de ressarcimento e compensação, conforme autoriza o art. 74 da Lei nº 9.430/96. Não pode o fisco alegar que o simples fato de o contribuinte entender que seu crédito é diferente do apurado pela fiscalização seja suficiente para justificar uma penalidade, pois isso parte da suposição de que a fiscalização nunca erra. As multas aplicadas violam direitos fundamentais do contribuinte, pois de forma desproporcional coagem o contribuinte de boa fé, consistindo

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.879 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.734348/2011-51

em verdadeira penalização do livre exercício do direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV). Somente após decisão final administrativa a respeito do direito de crédito é que poderá ser afirmado se houve ou não procedimento irregular do contribuinte.

No presente caso, a fiscalização exige multa sem saber se houve realmente erro do contribuinte, havendo por enquanto mera presunção fiscal. Quando o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 impõe multa de 75%, parte-se da premissa de que houve procedimento equivocado do contribuinte, o que não é o caso, pois o pedido de ressarcimento e compensação pode ser homologado ao fim do trâmite processual. Não se trata de erro ou vontade de lesar o fisco, mas de procedimento de reivindicação do crédito permitido por lei, fato que não pode ser penalizado. Além de atentar contra princípios constitucionais fundamentais, a penalidade está sendo exigida sobre ilícito inexistente, pois não há como afirmar que o contribuinte fez declaração inexata. A penalidade pretendida também não é coerente com o § 15 do art. 74 da Lei 9.430/96, cuja penalidade é de 50%, e não de 75%, o que enseja a nulidade do auto de infração por falta de capitulação adequada e de coerência com a norma e com os fatos ocorridos.

Ao final, com base nesses argumentos, o contribuinte requereu o afastamento da exigência das contribuições, das glosas de créditos e da penalidade imposta.

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/11/2006 a 31/12/2006

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/11/2006 a 31/12/2006 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, geram créditos a título de "insumo" apenas as aquisições de bens ou serviços que sejam efetiva e diretamente aplicados ou consumidos na prestação de serviços e na fabricação ou produção de bens destinados à venda pela pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO.

Os serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação de produtos, bem como as aquisições de partes e peças de reposição dessas máquinas, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos, desde que não promovam aumento de vida útil da máquina superior a um ano.

NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR, ÁLCOOL E ENERGIA ELÉTRICA. DESPESAS COM LAVOURA DE CANA DE AÇÚCAR.

As despesas com bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não geram direito a crédito do regime não cumulativo da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins para a pessoa jurídica cujas receitas advêm da atividade de produção e comercialização de açúcar, álcool e energia elétrica.

NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUEL DE VEÍCULOS.

Valores pagos por locação de veículos não ensejam a constituição de créditos do regime não cumulativo da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, por falta de previsão legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA

As despesas com arrendamento de propriedades rurais utilizadas nas atividades da empresa ensejam a apuração de crédito no regime da não cumulatividade da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, com fundamento nos artigos 3ºs, IV, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.879 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.734348/2011-51

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/11/2006 a 31/12/2006

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE 75%.

A multa de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96 é aplicada nos casos de lançamento de ofício decorrente de falta de recolhimento e ausência de declaração ou declaração inexata de tributo, independentemente da ocorrência de dolo do contribuinte e de quaisquer outras circunstâncias da infração praticada.

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 4º trimestre/2006, no qual a Autoridade Fiscal promoveu a glosa parcial dos créditos de PIS e de COFINS por entender que apenas geram direito ao crédito os materiais e serviços utilizados diretamente na produção ou fabricação do contribuinte.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no setor sucroalcooleiro, que industrializa álcool e açúcar a partir de produção rural própria (plantio da cana-de-açúcar).

Na análise do processo, entendo que é necessário converter o julgamento em diligência com vista a aclarar várias situações trazidas pela Recorrente em suas argumentações para confrontar às conclusões tomadas pela Autoridade Fiscal, conforme a seguir explicitadas.

A temática mais relevante à solução da lide diz respeito ao creditamento sobre insumos do processo produtivo na apuração do PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade, matéria frequente nesta seção de julgamento.

Como se sabe, após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Essa questão também foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.879 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.734348/2011-51

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 Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

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

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.879 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.734348/2011-51

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 específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

No que concerne ao critério de rateio utilizado pela Fiscalização no lançamento, a Recorrente aduz que não se utilizou dos métodos de rateio previstos na Lei nº 10.833/03, uma vez que esses são apenas aplicáveis aos custos, despesas e encargos comuns.

Quando e 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

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-003.879 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.734348/2011-51

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 empresas são hábeis para propiciar uma apropriação direta de créditos, com afastamento de aplicação de critério de rateio, conforme alegado pela Recorrente.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao período de apuração do 4º trimestre de 2006:

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

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

3. Que a Autoridade Fiscal elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF);

4. Por meio da análise, informar se a empresa possui um sistema de custos integrado com a contabilidade capaz de propiciar uma apropriação direta de créditos, com afastamento de aplicação de critério de rateio, conforme alegado pela Recorrente; Em caso positivo, deve ser feito o cálculo dos créditos com base nessa conclusão.

5. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

6. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo