



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.735817/2011-59
Recurso Voluntário
Resolução nº 3402-003.880 – 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:

Trata-se de impugnação dos autos de infração de Contribuição para o PIS e da Cofins, por meio qual foi constituído o crédito tributário no montante de **R\$ 7.721.157,93** (fls. 2/18), incluídos multa de ofício no percentual de 75% e juros SELIC, em virtude de insuficiência de recolhimento das contribuições, conforme especificado abaixo:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Contribuição	2.829.732,86
Juros	1.391.837,80
Multa	2.122.299,65
Valor do Crédito Apurado	6343.870,31
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	
Contribuição	614.349,89
Juros	302.175,31
Multa	460.762,42
Valor do Crédito Apurado	1.377.287,62
ENQUADRAMENTO LEGAL DO DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO	
Art. 3º da Portaria MF nº 531/93 e art. 9º, arts. 1º da Lei nº caput e § r, 'cio Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelos	
8.748/93 e 113 da Lei ri	11.196/05
TOTAL	
Crédito tributário do processo em R\$	7.721.157,93

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.880 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735817/2011-59

O lançamento decorreu de procedimento fiscal realizado para verificação da liquidez e certeza dos créditos de PIS e Cofins apurados no regime não-cumulativo, referentes ao 1º trimestre de 2007, declarados nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACONS), e tomou por base os livros, arquivos digitais e outros documentos apresentados em resposta aos termos de intimação emitidos.

O procedimento de auditoria encontra-se detalhado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 19/1.510.

Ao encerrar o procedimento fiscal, a autoridade autuante efetuou diversas glosas de créditos utilizados no cálculo das contribuições no período analisado, por entender que não estavam em consonância com o disposto na legislação que rege a matéria; as glosas realizadas acabaram por gerar as contribuições exigidas nos Autos de Infração.

De acordo com o TVF, a autuada é empresa que atua, preponderantemente, no ramo de fabricação de açúcar e álcool para uso carburante e demais usos. Também compra e revende produtos, tanto no mercado interno como no externo.

Primeiramente, no tocante aos critérios de rateio para atribuição dos créditos no regime da não-cumulatividade, a Fiscalização excluiu as receitas do ativo imobilizado e as receitas financeiras. Também não considerou para efeito de rateio a receita de revenda de exportação do álcool carburante, do que resultou o recálculo do percentual a ser utilizado para fins de apuração de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns.

Ponderou, ainda, que, em regra, somente os **insumos diretos** de produção podem permitir o desconto de créditos de PIS e Cofins, regra esta só rompida por determinação legal, como ocorre com os combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica.

Quanto às glosas procedidas pela autoridade autuante, no montante de **R\$ 74.141.824,46**, tem-se que abrangeram os itens a seguir descritos:

Centros de custos agrícolas:

Foram glosadas as despesas vinculadas aos centros de custos agrícolas por não estarem ligadas diretamente à produção do açúcar e álcool, sendo exclusivos da área agrícola, não gerando direito a crédito de PIS e Cofins. São basicamente: i) aquisições de adubos, fertilizantes, inseticidas e herbicidas; mão-de-obra, materiais e peças utilizados em manutenção de caminhões utilizados na lavoura; ii) mão-de-obra e materiais aplicados na manutenção de instalações (equipamentos de bombeamento de vinhaça, conjuntos de bombas, redes elétricas rurais, moto-serras, calculadoras, barracas, lonas, cabos telefônicos etc.); iii) mão-de-obra, materiais e peças utilizadas na manutenção de máquinas agrícolas, tratores, automóveis e caminhonetes utilizados na administração dos serviços rurais; iv) itens genéricos utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos (insumos indiretos de produção que não geram direito a crédito das contribuições).

Centros de custos não ligados à área agrícola:

Além disso, foram glosadas outras despesas não vinculadas à área agrícola, por não se tratarem de insumos da produção, tais como despesas de natureza administrativa, alimentação, lanches, uniformes, utensílios domésticos, materiais de escritório, materiais de limpeza, recargas, testes e pinturas em extintores de incêndio, locação de toalhas, conserto de cadeiras, mão-de-obra em consertos de ferramentas e aparelhos diversos etc.

Combustíveis:

Foram glosadas as aquisições de óleo diesel, gasolina e gás liquefeito de petróleo, por se tratar de combustíveis utilizados em máquinas, caminhões e veículos utilizados na área agrícola, já que neste trimestre não houve moagem de cana, e, portanto, não se trata de combustíveis utilizados como insumo na produção de produtos destinados à venda.

Embalagens:

Foram glosadas as aquisições de container *big bag*, lacres, conserto, lavagem e higienização de *big bags*, que são embalagens retornáveis utilizadas apenas para o transporte do açúcar, que não atendem o previsto na legislação.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.880 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735817/2011-59

A Fiscalização acrescentou que a empresa não utiliza as "embalagens de apresentação" aceitas pela legislação como dando direito a crédito, pois incorporadas ao produto durante o processo de fabricação, e sim as "embalagens de transporte", que não fazem parte do processo produtivo.

Graxa:

De acordo com o art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, dá direito ao desconto das contribuições pagas a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, inclusive combustíveis e lubrificantes. A Solução de Divergência Cosit nº 12, de 2007, distingue graxa de lubrificante, não dando à graxa direito ao crédito de PIS e Cofins.

Veículos e Caminhões:

Foram glosadas as despesas com materiais, peças e mão-de-obra utilizados na manutenção de caminhões, automóveis e caminhonetes sem identificação do centro de custo ou vinculados a centros de custos não ligados à área agrícola, não tendo qualquer ligação com a produção dos bens destinados à venda.

Materiais de manutenção:

Foram glosadas as despesas com materiais utilizados nas áreas industriais de forma genérica, sem identificação do centro de custo, por não se tratarem de insumos da produção, tais como: rolamentos, correntes, pastas, lixas, cabos, tubos, chapas, barras de aço, vigas de aço, robolos, esmeris, mancais, polias, molas, parafusos, porcas, arruelas, anéis, grampos, pinos, válvulas, engrenagens, juntas, cordões, discos de corte, conexões, grades, telas, filtros, retentores, pestanas, arames, terminais, eletrodos de solda, gás dióxido carbono industrial e gás argônio.

Serviço de movimentação de mercadoria:

Foi glosada despesa com movimentação de carga de produto acabado para transporte entre unidades do contribuinte, da indústria para armazéns externos, portanto não se caracteriza como insumo (prestação de serviço efetuada fora do processo produtivo). Essa movimentação também não pode ser considerada como despesa de frete na venda.

Energia elétrica:

Foram glosadas despesas com energia elétrica não consumida em estabelecimentos da empresa ou pagas a pessoa física, conforme abaixo especificado:

-(habitação - pagamentos de contas de energia elétrica vinculadas aos centro de custo "alojamento agrícola" e "serviços habitação", referente a residências localizadas em diversas fazendas e alojamentos agrícolas, que não são estabelecimentos da pessoa jurídica.

4.p física - pagamentos de energia elétrica a Amauri Souza Prado, Benedito de Mello e Sergio Rubens Lupatto.

4.recreativo - pagamentos de contas da Associação dos Empregados da Cosan Santa Helena.

Alugueis:

Houve glosas de valores informados na linha 5 do DACON, por não se tratarem de alugueis de prédios:

5.condomínio - pagamento de condomínio e fundo de reserva Spazio JK.

S.hangaragem - pagamento de pernoites de aeronaves, serviços de hangaragens, atendimento de pista.

5.republica - pagamento de república para funcionários, não atendendo a previsão legal de aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa.

Também foram glosadas despesas informadas na linha 6, em razão de se tratar de arrendamento de máquinas e implementos agrícolas, embarcações e veículos, firmado entre coligadas. Além disso, veículos e embarcações não são máquinas ou equipamentos. Adicionalmente, foram glosadas as seguintes despesas:

6.veículos - aluguéis de veículos da Fundação de Assistência Social Cosan de acordo com Instrumento Particular de Contrato de Locação de Veículos, sendo permitido a apuração de crédito apenas de máquinas e equipamentos, e veículo não atende este conceito.

6.outros - pagamentos de servidão de passagem para Antonio Odair Manfrim e Vilma Maria de Almeida, hangaragem, locação de cadeiras para evento, datashow, aluguel de equipamento de som pago a pessoa física, pagamentos de pipoqueiro, grapeiro, doceiros, aluguel de sofás, etc, por não se enquadrarem nas previsões legais.

8.arrend terras - como linha 8 do Dacon - Despesas de Arrendamento Mercantil - foram identificados creditamentos referentes à despesa de arrendamento, relativos aos centros de custo -ARRENDAMENTO AGRÍCOLA **PJ** e ARRENDAMENTO AGRÍCOLA - COLIGADAS, respectivamente, que serão integralmente glosados, uma vez que se referem a aluguéis de propriedade rural, conforme análise dos instrumentos de arrendamentos agrícolas apresentados, pois apenas os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos geram direito a crédito, e também, não se trata de arrendamento mercantil.

Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda:

Foram feitas as seguintes glosas:

7.alc carbur - valores relativos aos fretes vinculados aos centros de custo HIDRATADO CARBURANTE ME, VENDA ANIDRO CARBURANTE e VENDA HIDRATADO CARBURANTE, tributado no regime cumulativo, sem direito a créditos, conforme inciso TV do §3º dos artigos Iº das Leis 10637/02 e 10833/03.

7.portuárias - Não foram aceitas despesas de serviços como atracação de navio, supervisão de embarque de açúcar, controle de peso e qualidade, despachos aduaneiros, seguro de carga, carregamentos extraordinários, capatazia, pois o inciso **IX** do artigo 3º e art. 15, **II** da Lei 10.833/03 prevê apenas fretes e armazenagem suportados pelo vendedor na operação de venda.

Encargos de Depreciação:

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 foram glosados.

Assim, não foram consideradas as depreciações de armário de roupas, cadeiras, armário para escritório, bicicleta, bebedouro de água, chuveiro lava-olhos, ar condicionado, cortinas persianas, freezer, impressora, microcomputador, mesa de escritório, monitor, móveis e utensílios, *no break*, rádio móvel, rádio portátil, rádio transceptor, roçadeira, veículos, sementeira, *software*, suportes para teclado e CPU, telefones, dentre outros.

Foram mantidos os valores relativos às edificações e reformas, por estarem vinculados às atividades da empresa.

9.ag depr maq/equip - foram glosados os valores ligados aos centros de custo considerados como da área agrícola: ADMINISTRAÇÃO E CONTROLE,

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.880 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735817/2011-59

ADMINISTRAÇÃO/PLANEJAMENTO, Balsa, Alojamento Agrícola, Colheadeira de cana picada, Departamento fornecedor D, Desenvolvimento Agronomic, Implementos Agrícola, Laboratório Lubrificação, Manutenção de campo, Mecanização Agrícola, Mecanização Máquinas Leves, Mão de obra Agrícola, Mecanização Agrícola, Mecanização Máquinas Leves, Mecanização Máquinas Médias, Mecanização Máquinas Pesadas, Oficina Manutenção Colheadeiras, Oficina Mecânica - Trator, Oficinas de Implementos, Plantio, Reflorestamento, Serviços Auxiliares, Supervisão e Manutenção Agrícola, Supervisão Serviços Agrícolas, Topografia, Transporte Agrícola, Transporte Agrícola Colhe, Vinhaca, exceto edificações.

9. não é produção - depreciação ligadas a centros de custos não agrícolas, mas não ligados à produção: ADMINISTRAÇÃO IND CORPORATIVA, ADMINISTRAÇÃO E CONTROLE, ADMINISTRAÇÃO/PLANEJAMENTO, Balança de cana, Captação de água, Central ar comprimido, Higiene e Med Trabalho, Instrumentação, Laboratório Industrial, Laboratório Teor Sacarose, Lavador veículos e Borrachas, Oficina Mec/Manut/Autom, Oficina Mec veículos, Oficinas Elétricas, Pesquisa e Desenvol Tecnol, Recpeção/Armazen/Alim e Tratamento Água. Em centros de custos ligados à produção houve glosas de lavadoras, esmerilhadeiras e rádios.

A Fiscalização esclareceu que todos os créditos que não foram aceitos estão identificados no **Anexo I - DESPESAS GLOSADAS - 1º trimestre de 2007**, composto com as informações fornecidas pela empresa em seu arquivo digital que foram objeto de glosa da base dos créditos. O **Anexo II - APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES E CRÉDITOS - 1º trimestre** relaciona as receitas, rateios das receitas, bases de cálculo dos créditos, rateios dos créditos, contribuições devidas, compensações e ressarcimentos calculados pela empresa e pela Fiscalização e informações dos DACONs. Ambos os anexos são partes integrantes do TVF.

Da análise dos dados extraídos dos DACONs, constatou que o contribuinte utilizou os créditos do mercado interno para desconto da contribuição devida em cada mês. Porém, após as glosas efetuadas, não restou valor suficiente, no mercado interno, para suportar o citado desconto das contribuições para o PIS e Cofins devidas nos meses de janeiro, fevereiro e março/2007. Tais valores (saldo de crédito insuficiente apurado pela Fiscalização) foram objeto de lançamento por meio dos Autos de Infração ora atacados.

Tendo em vista que da ação fiscal do 4º trimestre de 2006 não restou saldo, não havia créditos anteriores a serem considerados, do que resultou o lançamento, por mês, da seguinte forma (Anexo II):

Contribuição	Janeiro/2007	Fevereiro/2007	Março/2007
devida	193.276,25	189.619,08	231.454,56
PIS devida	890.242,12	873.397,00	1.066.093,74

Os créditos vinculados às receitas de exportação apurados pela empresa em seus DACONs foram objeto de pedido de ressarcimento e compensações por meio dos PER/DCOMPs listados no TVF. Os créditos dessa natureza obtidos na ação fiscal foram

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.880 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735817/2011-59

menores que os informados, implicando em compensações indevidas. Tais créditos não foram utilizados para fins de apuração dos débitos lançados nos AIs em tela.

Cientificado dos autos de infração em 06/12/2011 (fls. 1.992/1.994), o contribuinte, irresignado, apresentou, em 22/12/2011, a impugnação de fls. 1.998/2.020, por meio da qual refuta a procedência das glosas de forma individualizada, alegando que os créditos apropriados pela empresa possuem sustentação nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Por isso, solicita o provimento da impugnação e o consequente cancelamento dos autos de infração.

O argumento central da impugnante, e que perpassa toda sua defesa, é o de que a Fiscalização adotou conceituação de insumo coincidente com a da legislação do IPI e em dissonância com a definição jurídica adotada no Acórdão nº 3202-00.226 da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o que eivaria de nulidade todas as glosas realizadas.

Acrescenta que nem a Lei nº 10.637, de 2002, nem a Lei nº 10.833, de 2003, conceituam "insumos", tampouco remetem à utilização subsidiária da legislação do IPI para a busca do seu conceito, do que se depreende que o legislador quis utilizar o sentido comum deste vocábulo na linguagem.

Dispõe que a acepção jurídica do termo "insumos" no campo dessas contribuições pode ser encontrada na Lei Complementar nº 95, de 2002, a qual versa sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação de leis, e prescreve que a clareza da norma deve ser obtida mediante o uso de palavras e expressões em seu sentido comum, exceto quando versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando.

Neste ponto, infere que, de acordo com o significado comum, a palavra insumo representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica etc.

A autuada sustenta que a restrição do conceito de "insumos" contida na IN SRF nº 404, de 2004 (art. 8º, §§ 4º e 9º), ressente-se de manifesto vício de ilegalidade, na medida em que o poder regulamentador do Executivo está adstrito a assegurar a fiel execução das leis, não podendo, em hipótese alguma, inovar na ordem jurídica.

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

Requer a nulidade dos autos de infração, em face da incoerência com a norma e os fatos efetivamente ocorridos, propugnando pelo afastamento da multa de 75%, por considerá-la inconstitucional, e pela juntada de novos documentos que se fizerem necessários para provar o alegado.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007 MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, exceto se a impugnante demonstrar, via requerimento à

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.880 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735817/2011-59

autoridade julgadora, a ocorrência das condições previstas na legislação para apresentação de provas em momento posterior.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelo CARF, exceto suas Súmulas Vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não vinculam os julgadores de primeira instância.

MULTA DE OFÍCIO.

Aplica-se a multa de ofício à alíquota de 75%, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, nos casos de lançamento de ofício de crédito tributário não pago pela contribuinte no prazo legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão somente os que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa.

FRETE. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Inexiste previsão legal para o cálculo de créditos a descontar das contribuições para o PIS/Pasep não-cumulativa sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, não clientes.

Nos termos da lei, dará direito ao crédito o frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

Bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com itens da etapa agrícola não geram direito à apuração de créditos na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep devida sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS.

Despesa com a manutenção de veículos não gera crédito a ser descontado na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep devida por empresa industrial.

CREDITAMENTO. ENCARGOS DE DEPRECIACÃO. REQUISITOS. A tomada de créditos calculados sobre as despesas de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado está condicionada à sua utilização na produção de bens destinados à venda.

CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

A despesa com o arrendamento de terras não se confunde com o conceito de aluguel de prédios, para o qual é permitido o direito ao creditamento. As normas que criam direito a benefícios fiscais devem ser interpretadas restritivamente, não se permitindo a extensão de conceitos.

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS. REGIME NÃO-CUMULATIVO.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.880 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735817/2011-59

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 nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, a ser utilizado na apuração de créditos da Cofins e do PIS, referente a custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele resultante do somatório das receitas que, efetivamente, foram incluídas na base de cálculo de incidência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

COFINS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA

Aplica-se ao lançamento da Cofins o decidido em relação à Contribuição para o PIS/Pasep lançada a partir da mesma matéria fática.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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

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

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator

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

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/2005, 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.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.880 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735817/2011-59

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 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.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.880 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735817/2011-59

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

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

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

Quando é passível a distinção dos custos, como no presente caso, despesas e encargos decorrentes de receitas cumulativas e não-cumulativas, torna-se uma faculdade do contribuinte aplicar ou não o método de rateio previsto no art. 3º, § 8º, inciso II, da Lei nº 10.833/03.

Afirma que a empresa utiliza a apropriação direta de créditos, ao passo que documenta no Livro de Produção Diária (LPD) a quantidade exata dos insumos adquiridos (cana

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.880 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.735817/2011-59

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 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 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 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