



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.904883/2013-47
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.896 – 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 foi formalizado em decorrência da Manifestação de Inconformidade de fls. 4 a 70, interposta contra o Despacho Decisório de folha 304 que reconheceu parcialmente os créditos pleiteados de Cofins não cumulativa - Exportação, relativos ao 1º trimestre de 2010, homologando parcialmente as compensações declaradas no PER/DCOMP nº 6977.04159.251113.1.3.09-6087, não homologando o PER/DCOMP nº 09129.77365.230114.1.3.09-5260, bem como deixando de reconhecer valor a ser ressarcido para o PER nº 00311.73204.310512.1.1.09-3486.

Conforme Termo de Verificação Fiscal, disponível para consulta no sítio da RFB na internet, a DRF em Bauru/SP realizou ação fiscal na contribuinte, com vistas a verificar a procedência dos pedidos de ressarcimento e declarações de compensação referentes a créditos da Cofins e PIS não cumulativos do ano de 2010.

Ao examinar a contabilidade e os demonstrativos (Dacons) da empresa, a fiscalização apurou divergências em relação aos procedimentos por ela adotados e as disposições legais que regem as contribuições, procedendo a ajustes e glosas.

Primeiramente, no tocante aos critérios de rateio, excluiu a receita com venda de óleo diesel e gasolina da apuração do percentual das receitas tributadas no mercado interno e das não tributadas, pois estando sujeitos à incidência monofásica, tais produtos não geram créditos na revenda. Isso gerou percentuais menores que os utilizados pela empresa, no item "percentual mercado interno não tributável".

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.896 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.904883/2013-47

Discorreu sobre os conceitos e aspectos que envolvem as contribuições não cumulativas, explicitando os critérios para que os diversos elementos fossem considerados na apuração de resultados (créditos a ressarcir/compensar ou contribuições a recolher).

No tocante às glosas, a fiscalização rejeitou os créditos das aquisições de serviços relacionados à atividade agrícola da empresa (lavoura da cana de açúcar), pois os produtos por ela fabricados e comercializados são o açúcar e o álcool, e apenas os insumos empregados diretamente na sua produção ensejam direito a crédito.

Igualmente, os créditos relativos a arrendamento agrícola foram glosados por estarem vinculados à cultura da cana de açúcar, não se confundindo com arrendamento de prédios utilizados nas atividades da empresa, como prevê as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em relação à cana de açúcar foram encontradas aquisições de empresas com atividade de transporte rodoviário de cargas, de incorporação imobiliária e de fabricação de álcool, que não foram aceitas como base de cálculo do crédito presumido por não se tratar de pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária. Também consta aquisição de cana de açúcar em 29 de janeiro 2010, período em que não há produção nas usinas (entressafra).

O óleo diesel, utilizado em máquinas agrícolas e veículos de transportes de cana, teve os créditos de aquisição impugnados por não participarem do processo produtivo do açúcar e do álcool.

Com relação às demais aquisições, a fiscalização observou:

O critério adotado para identificação dos itens que não se enquadram nas permissões legais para apuração de créditos foi feito, em um primeiro momento, com base no centro de custo a que o item está vinculado - coluna "descrição centro de custo" da planilha. Como muitos itens estão com a coluna "descrição centro de custo" sem informação, passou-se a fazer a análise através das colunas "descrição grupo mercadoria", "texto breve material" e "descrição fornecedor". Dessa forma, as glosas foram identificadas da seguinte forma:

7.1 Centros de Custos Identificados

7.1.1 cc agrícola (centro de custo agrícola)

7.1.2 cc não lig prod (centro de custo não ligado à produção)

7.1.3 ccp mat n prod (aquisições de peças e componentes de máquinas agrícolas e serviços de limpezas)

7.2 Centros de Custos não identificados

7.2.1 agrícola (materiais, componentes, peças, equipamentos adquiridos para utilização em máquinas agrícolas e caminhões)

7.2.2 combustível não prod (não utilizados na produção de açúcar e álcool)

7.2.3 lubr/graxas n prod

7.2.4 embalagens (retornáveis e não "de apresentação")

7.2.5 insumos indiretos (itens sem especificação de uso, podendo servir tanto à área agrícola quanto à atividade industrial)

7.2.6 não insumo prod (itens não utilizados na produção, como materiais de escritório e outros)

7.2.7 transporte interno (não são fretes na venda)

7.2.8 portuárias – NOTAS FISCAIS ME (não se incluem nos fretes na venda)

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.896 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.904883/2013-47

7.3 – energia 2011 (Cosan S/A Bionergia) - notas fiscais datadas de 19/04/2011, não contabilizadas em 2010. Também foram glosadas despesas apropriadas às unidades geradoras de energia que sequer pertencem à pessoa jurídica da contribuinte (mas à Cosan S/A Bionergia).

7.4 - não é locação (despesas de locação não ligados à produção)

No item depreciação, foram glosados os créditos relativos aos equipamentos ligados à produção agrícola e àqueles não utilizados diretamente na produção do açúcar e álcool, como relatado no item 8 do Termo.

A partir dos procedimentos relatados, a fiscalização elaborou demonstrativo (Anexo I) contendo as receitas, os percentuais para rateios, as bases dos créditos, a apuração dos créditos, as contribuições devidas, os créditos vinculados ao mercado interno para compensações, os créditos vinculados às exportações para ressarcimentos, informados pela empresa nos arquivos digitais, nos DACON, nos pedidos de ressarcimento e as apurações por ela realizadas. Nos Anexos de II a VIII relacionou as glosas efetuadas.

Como resultado desse trabalho, foram proferidos os despachos decisórios nos diversos processos de ressarcimento/compensação e lavrado auto de infração para exigência das contribuições devidas após as deduções de créditos vinculados às receitas no mercado interno e presumidos.

Cientificada, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 4 a 70, na qual defendeu os créditos por ela calculados, na medida em que se referem a bens e serviços utilizados como insumos de sua produção de açúcar e álcool, estando em consonância com quanto disposto nas Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03. Transcreveu jurisprudência do CARF que corroboraria seu entendimento, no sentido de que os créditos apurados pela Peticionária estão todos vinculados à sua atividade produtiva.

Argumentou que a análise do direito creditório deve atentar para as características específicas da atividade produtiva do contribuinte, razão pela qual acostou Laudo Técnico elaborado para descrever sua cadeia produtiva, onde resta claro os serviços e produtos essenciais que integram seu processo produtivo, tais como arrendamento de terras, aluguel de máquinas e equipamentos, preparação do solo, adubação e plantio, tratamentos culturais, colheita, transbordo, transporte, manutenção e conserto de máquinas e equipamentos e a remoção de resíduos pós corte da cana de açúcar, os quais originaram os créditos apurados pela Peticionária.

Aduziu que, de acordo com entendimento do CARF, o conceito de insumo não se restringe àqueles da legislação do IPI, devendo ser mais abrangente, o que não conflita com as Leis n.ºs 10.637 e 10.833. Nesse ponto, suscitou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004, que restringiram tal conceito.

De acordo com o raciocínio desenvolvido, sustentou que os créditos de sua atividade agrícola são passíveis de aproveitamento. Em suas palavras "a etapa agrícola consiste no cerne da produção do açúcar e do álcool, o que por si só já levaria ao cancelamento das glosas em apreço".

No tocante aos "créditos de arrendamento agrícola", alegou que o conceito de aluguel de prédio engloba também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual o crédito sobre tais despesas é legítimo, suscitando o Estatuto da Terra, lei n.º 4.504/1964, que define 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. Assim, a Lei n.º 10.833, art. 3º, IV, ao prever o cálculo de créditos sobre "aluguéis de prédios", teria contemplado também o arrendamento agrícola.

Em relação às glosas relativas à aquisição de cana de açúcar de empresas que não exercem a atividade agropecuária, a impugnante colaciona de forma exemplificativa diversos contratos atestando que a cana foi efetivamente adquirida das empresas mencionadas, comprovando ainda que a cana adquirida foi produzida mediante contratos de parceria agrícola, o que evidencia que as referidas empresas encontravam-se exercendo legítima atividade agropecuária na ocasião em apreço, não podendo haver qualquer penalização à Impugnante decorrente de possíveis falhas de cadastramento das empresas fornecedoras da cana.

É importante ressaltar que, mediante simples conferência do CNPJ, percebe-se a empresa TRANS-SILVA TRANSPORTES E SERVIÇOS MECANIZADOS LTDA (CNPJ 03.866.673/0001-17), escolhida a título exemplificativo, possui como atividade secundária o cultivo da cana, o que infirma a hipótese aventada pela autoridade fiscal.

Não há qualquer razão para legal para fazer a distinção na apuração do crédito da cana adquirida na entre safra daquela adquirida em outros períodos. Isto porque a cana da entre safra é utilizada como muda para o tratamento e futuro plantio na lavoura, constituindo legítimo insumo utilizado no processo produtivo da Impugnante. Por este motivo enquadra-se tanto na hipótese de crédito prevista no art. 3º, inciso II, das leis 10.637/02 e 10.833/03, quanto na hipótese de crédito prevista no art. 8º da lei 10.925/04.

Sobre o óleo diesel, argumentou que sua utilização em maquinário agrícola, que participa do processo produtivo agroindustrial como já explicado, justifica a apropriação de créditos, transcrevendo ementa de decisão do CARF. O mesmo raciocínio seria aplicável à graxa.

Em relação ao tópico "Créditos de Notas Fiscais e Notas Fiscais ME" (item 7 do Termo de Verificação Fiscal), reiterou sua argumentação no sentido de incluir os valores do "centro de custo agrícola". Também por estarem relacionadas à produção de açúcar e álcool, as despesas relacionadas pela fiscalização como "7.1.2 - cc não lig prod" (limpeza operativa, administração de pessoas, águas residuais, almoxarifado, armazéns, laboratórios etc) ensejariam o aproveitamento de créditos.

Reiterou a argumentação relativo à essencialidade dos insumos, mesmo que ligados à atividade agrícola, em relação aos itens "7.1.3 - ccp mat n prod", "7.2.1 - agrícola", "7.2.2 - combustível não prod" e "7.2.3 graxas e lubr não útil. prod".

No tocante ao item "7.2.4 - embalagens", alegou que, mesmo não integrando o produto final, as embalagens configuram custos imprescindíveis à individualização e transporte do produto em processamento, razão pela qual se enquadram ao conceito de insumo firmado pelo CARF.

As glosas sob rubrica "7.2.5 - insumos indiretos" seriam igualmente improcedentes, pois a fiscalização glosou itens que reconheceu serem utilizados no processo produtivo, mas que alega não possuírem utilização direta no produto, valendo-se de conceito aplicável somente ao IPI.

Quanto ao item "7.2.6 - não insumo prod", informa tratem-se de produtos químicos utilizados nos laboratórios, limpeza do maquinário e no tratamento de efluente, atividades essenciais ao desenvolvimento das atividades da empresa.

Refutou as glosas de créditos sobre as despesas dos itens "7.2.7 - transporte interno" e "7.2.8 - portuárias - Notas Fiscais ME", pois não se pode restringir o direito de crédito relativo às despesas com frete nas operações de venda, sob pena de ignorar a relação direta que esse tipo de despesa tem com o processo produtivo da Peticionária. Destacou que não há diferença entre o frete pago na aquisição de insumos, na transferência de produtos em elaboração ou para colocação de produto acabado no estabelecimento vendedor, pois todos são custos de produção, nos termos da Lei nº 6.404/1976, art. 187, II.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.896 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.904883/2013-47

Mencionou que inciso IX do art. 3º das Leis nºs 10.637 e 10.833 asseguram apenas o crédito referente ao frete pago pelo vendedor para entregar o produto ao comprador. No entanto, os inúmeros gastos com frete durante o processo produtivo constituem-se em despesas com transporte (de pessoas e de carga) passíveis de crédito, conforme acórdão do CARF cuja ementa transcreve, o que inclui todos os insumos envolvidos (combustíveis, lubrificantes, manutenção dos veículos etc.).

Quanto às despesas de energia elétrica (7.3 - energia 2011 (Cosan Bioenergia S/A)), percebe-se que a glosa decorreu de equívoco da fiscalização quanto aos fatos ocorridos. Isto porque as notas fiscais comprovam que as despesas de energia elétrica foram incorridas no mesmo período em que foram apropriados os créditos, apenas sendo emitidas as notas um ano depois devido a falha no cumprimento da obrigação acessória por parte da prestadora de energia.

Desta forma, resta absolutamente cumprido o requisito para creditamento das despesas com energia elétrica, comprovado mediante a juntada exemplificativa das notas fiscais (doc. 05), não havendo qualquer dispositivo legal que condicione a concessão do crédito à expedição da nota fiscal do consumo no mesmo mês do fornecimento, razão pela qual a glosa sob a rubrica "energia 2011 (Cosan S/A Bioenergia) deve ser devidamente cancelada, com fulcro no art. 3º, inciso III das leis 10.637/02 e 10.833/03.

Também seria improcedente a glosa sobre aluguel e condomínio de espaço (7.4 - não é locação), 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 administrativa) deve ser exercida no local. Novamente menciona acórdão do CARF.

Sobre os créditos relativos à depreciação, reiterou que a atividade agrícola é parte integrante de seu processo produtivo, e a depreciação das máquinas nela empregadas dão, conseqüentemente, direito a crédito.

Solicitou, caso se entenda necessária, a realização de diligência e perícia, nos termos do Decreto nº 70.235/1972, art. 16, IV, indicando assistentes e formulando quesitos.

Ao final, a recorrente requereu o acolhimento da manifestação de inconformidade, com reconhecimento dos ressarcimentos e compensações declaradas.

Ato contínuo, a DRJ – RIO DE JANEIRO (RJ) julgou a manifestação de inconformidade do contribuinte nos termos sintetizados na ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

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

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.896 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.904883/2013-47

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 pedido de ressarcimento de COFINS não cumulativa, com compensações atreladas, referente ao 1º trimestre/2010, no qual a Autoridade Fiscal deferiu parcialmente o crédito em função da glosa parcial dos créditos de COFINS referentes ao mercado externo que foram utilizados pela RECORRENTE no período para promover a compensação das contribuições devidas, 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).

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.896 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.904883/2013-47

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:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA 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”;

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.896 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.904883/2013-47

- 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 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 das 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 1º trimestre de 2010:

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.896 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.904883/2013-47

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