



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13827.000883/2010-66
Recurso Voluntário
Resolução nº 3402-003.884 – 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 o presente processo de auto de infração de PIS/PASEP e COFINS (fls. 02/13) não cumulativos do quarto trimestre de 2005, lavrado contra o contribuinte no montante de R\$ 2.150.126,45, conforme abaixo:

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS NÃO CUMULATIVA

Contribuição	772.730,01
Juros de Mora	413.368,33
Multa	579.547,50
Valor do Crédito Apurado	1.765.645,84

Contribuição para o PIS/PASEP NÃO CUMULATIVA

Contribuição	167.653,87
Juros de Mora	91.086,34
Multa	125.740,40
Valor do Crédito Apurado	384.480,61

Total

	Valor
Credito tributário do processo em RS	2.150.126,45

O Auto de Infração, lavrado por falta/insuficiência de recolhimento dessas contribuições, teve como suporte o Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração de folhas 14 a 31 que consignou, em síntese, o seguinte:

Através do "Mandado de Procedimento Fiscal 08.1.03.00-2010-1495-4, procedeu-se a verificação dos créditos apurados pela empresa, decorrentes da não cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS (Contribuição para Financiamento da

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.884 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000883/2010-66

Seguridade Social), através da apresentação dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais — DАСON. Os créditos apurados pela empresa, referentes ao quarto trimestre de 2005 foram solicitados em PerdComps controlados pelos processos 10825.720094/2010-77 para a COFINS e 10825.720108/2010-52 para o PIS/Pasep"

O ressarcimento de PIS não cumulativo está regulamentado no art.5º, § 1º, II da Lei 10.637/2002, e o ressarcimento de COFINS não cumulativa no art. 6º, § 1º, II da Lei 10.833/2003 e ambos previstos, também, no art. 21 da IN SRF 460/2004, com redação do art. 1º da IN SRF 534/2005. Desta forma, segundo a legislação vigente o contribuinte somente poderia pedir ressarcimento do PIS e COFINS não cumulativos referente às receitas decorrentes de exportação de seus produtos sujeitos ao regime não cumulativo.

A empresa apresentou o DАСON do 4º trimestre de 2005 em 07/02/2006 e o último retificador em 17/12/2009 (fls. 86). Apurou no DАСON crédito passível de ressarcimento, em razão de exportações efetuadas, no valor de: R\$ 2.592.635,63 para a Cofins e R\$ 562.874,12 para o PIS/Pasep, no trimestre.

A contribuinte enquadra-se, no período, à sistemática de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS no regime da não cumulatividade para todos os seus produtos, com exceção do Álcool para Fins Carburantes, cuja receita permaneceu, no período, no regime cumulativo.

Conclui-se que, além dos lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, II, das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, consideram-se "insumos", para fins de desconto de créditos na apuração das contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na **fabricação** do açúcar e dos outros produtos submetidos ao regime não cumulativos, como o álcool industrial.

Ou seja, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de açúcar e dos outros produtos não cumulativos. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Considerando o âmbito de uma atividade agrícola, a definição de insumo fica, portanto, restrita à situação de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, no caso desses insumos serem agregados diretamente ao produto final.

Depreende-se, portanto, que as partes e peças de reposição empregadas nas máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem ao critério para caracterização como insumos. Sendo a atividade-fim da fiscalizada voltada para a produção de açúcar, não há o que se falar, nessas circunstâncias, em **fabricação de produto** nem tampouco em bens que venham a sofrer desgaste em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, no que se refere à atividade agrícola de cultivo de cana-de-açúcar, por ela efetuada.

A aquisição de partes e peças efetuada pela fiscalizada para a manutenção de máquinas, equipamentos e veículos **empregados no processo produtivo da cana-de-açúcar**, não gera direito a crédito para efeito de cálculo relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS não-cumulativos, já que esta situação acaba por descaracterizar, do conceito de insumo, os bens adquiridos.

Depreende-se, portanto, que as despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem ao critério para caracterização como insumos. Sendo a atividade-fim

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.884 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000883/2010-66

da empresa voltada para a produção do açúcar e álcool, não há o que se falar, na área agrícola, de fabricação de produto nem tampouco em bens que venham a sofrer desgaste em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

O conceito de insumo é o resultante do cruzamento do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003 com o artigo 8º da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004. Em outras palavras, não serão considerados como insumos passíveis de geração de créditos, aqueles que não estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo da empresa produtora. Da mesma forma, por coerência lógica, não serão admitidos com bens passíveis de gerarem créditos a título de depreciação, aqueles que, apesar de constantes do ativo imobilizado da pessoa jurídica, não estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo do empreendimento. Outra restrição aos bens do Ativo Imobilizado é que estes devem ter sido adquiridos após 01/05/2004, conforme disposto no art. 31, "caput" e §1º da Lei 10.865/2004. Com isso, foram realizadas as glosas pertinentes nos valores informados como depreciação.

Valores informados como sendo Aluguéis de Veículos e Aluguéis Outros que resultaram ser aluguéis de embarcações, aeronaves e helicópteros foram glosados por falta de previsão legal, o mesmo ocorrendo para os valores informados como de arrendamento agrícola PF e PJ, que são aluguéis pagos pela terra nua. Fundamentação Legal: art. 3º, IV da lei 10.833/2003: **aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a PJ, utilizados nas atividades da empresa**, (grifo nosso).

Devolução de mercadorias - analisando os valores e informações da contabilidade foram glosados os valores referentes a devolução de vendas do ativo permanente entre unidades do contribuinte.

Valores informados como sendo de **IPi** e ICMS substituto tributário foram glosados por não terem respaldo nos arquivos magnéticos das notas fiscais de saída.

As pessoas Jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal (inclusive o açúcar de cana — código 1701.11.00), destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS e para a Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperados pessoas físicas, além daqueles adquiridos com suspensão de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária.

O cálculo do crédito presumido do PIS e da Cofins deverá ser efetuado mediante a aplicação, sobre o valor das referidas aquisições, das alíquotas de 0,5775% (1,65 x 35%) e 2,66% (7,6x 35%).

Analisando-se as planilhas apresentadas pela contribuinte verifica-se que a fiscalizada não possui contabilidade de custos integrada e nem utilizou o método de rateio acima descrito, restando a esta fiscalização recalculer os valores com base neste critério, resultando assim, valores glosados, tudo conforme se verifica no demonstrativo denominado "Receitas/Rateios para cálculo das contribuições e dos créditos" (meses de outubro, novembro e dezembro), fls. 30 a 32.

Como a empresa utilizou valores relativos ao crédito presumido no cálculo do mercado externo, esta fiscalização efetuou a glosa integral dos valores informados no item — crédito presumido — agroindústria — no mercado externo, deslocando esses valores para o mercado interno.

As informações sobre as exportações foram verificadas no sistema SISCOMEX. No trimestre houve exportação direta e via comercial exportadora. Os valores informados no DACON conferiram. Em compensação, foi informada como Receita do Mercado Interno Não Cumulativa, valores referentes à. revenda de óleo diesel e de fertilizantes; o

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.884 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000883/2010-66

primeiro é produto sujeito a tributação monofásica e o segundo é isento de ambas as contribuições. Tais valores foram, portanto, excluídos, passando a ser informados na linha referente à Receita de Revenda de Mercadorias Isentas ou não tributadas.

A receita financeira colocada como sendo não cumulativa é, na verdade, segundo o Decreto 5.442/2005, sujeita à alíquota zero, não compondo a base de cálculo não cumulativa.

• A fiscalização elaborou, com base nos valores apurados, novo DACON, anexado às fls. 63 a 69. Nesse demonstrativo, verifica-se a apuração de saldo a pagar de ambas contribuições:

	Novembro/2005	Dezembro/2005
COFINS a pagar apurada	321.270,29	451.459,72
FIS/Pasep	69.657,27	97.996,60

Ciente do Auto de Infração em 18/11/2010 (fl. 156), o contribuinte, em 10/12/2011 (fl. 157), apresentou Impugnação (fls. 157 a 181) na qual alega em síntese que:

Enquanto a não-cumulatividade do ICMS e do IPI decorre de uma imposição constitucional, mais precisamente dos artigos 155, § 2º, I, da CF/88 (ICMS), e art. 153, § 3º, II, da CF/88 (IPI), a "não-cumulatividade" da COFINS tem origem na legislação infraconstitucional (Lei nº 10.833/03).

Sintetizando, diferentemente do que ocorre com o ICMS e com o IPI, não há efetivo destaque/lançamento do PIS e da COFINS nas operações de venda e/ou prestação de serviços, haja vista que a sua incidência recai sobre o faturamento das empresas, conforme a definição legal, e não sobre as operações em si.

Portanto, não deve haver dúvida de que a natureza jurídica dos créditos aqui debatidos não pode, de forma alguma, ser equiparada a não-cumulatividade do ICMS e do IPI (sistema de créditos e débitos).

•Fixada essa importante premissa, não pode prevalecer a limitação indevidamente imposta, no sentido de equiparar o conceito de "insumos" para fins de PIS/COFINS ao que dispõe a legislação do IPI.

•Como é de ampla sabença, o termo "insumos" tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum dentro de todo o território nacional - e até no estrangeiro ("input", em inglês) -, isto é, 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 Receita Federal limitou o conceito de "insumos" nas Instruções Normativas 247/02 e 404/04.

•Segundo o fisco federal, são "insumos" utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, exclusivamente, a matéria-prima, o produto intermediário, 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 incluídas no ativo imobilizado. Também são "insumos" os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

•Tal restrição, porém, ressente-se de manifesto vício de ilegalidade, na medida em que o poder regulamentador do Executivo está adstrito a apenas e tão somente assegurar a fiel execução das leis, não podendo, em hipótese alguma, inovar na ordem jurídica, seja ampliando, seja reduzindo, ou seja, alterando o sentido e conteúdo da lei.

•Sob o império da legalidade, ao qual deve se submeter a Administração nos precisos termos do art. 37, "caput", da CF-88, os atos administrativos normativos, de caráter

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.884 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000883/2010-66

secundário, como Decretos, Instruções Normativas e Ordens de Serviço, não podem inovar na ordem jurídica.

•Portanto, não há dúvidas de que as disposições do artigo 8º, § 4º c/c § 9º da Instrução Normativa nº 404/04 extrapolam a sua limitada função de garantir a aplicabilidade da legislação federal.

•Traz aos autos a palavra de doutrinadores e julgados proferidos pelas instâncias superiores da justiça, sempre no sentido de considerar ilegais as instruções normativas aplicadas ao caso.

•Oportuno destacar a esclarecedora Solução de Divergência no 12, de 24.10.2007, que 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 ao PIS. Confira-se:

Solução de Divergência nº 12, de 24.10.2007

DOU de 26.10.2007

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: Não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas.

Os créditos calculados sobre a aquisição de peças de reposição, utilizadas nas máquinas e equipamentos, que efetivamente respondam pela fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, desde que não façam parte do ativo imobilizado, podem ser utilizados para desconto da Contribuição para o PIS/Pasep.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Inciso II do art 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, na versão dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, combinado com § 5º do art. 66 da Instrução Normativa SRF no 247, de 21 de novembro de 2002, na versão dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 12 de setembro de 2003.

Em decorrência da necessidade de constante vigilância das lavouras, em todo o seu estágio, são necessárias diligências diárias aos diversos fundos agrícolas por agrimensores, agrônomos e demais empregados qualificados para a finalidade de tratar da cultura.

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

Nessas condições, entende a autuada que os combustíveis se consubstanciam em verdadeiro insumo de produção intrinsecamente ligados ao processo agroindustrial e, conseqüentemente, à atividade da defendente.

Nem se alegue que os combustíveis indispensáveis à atividade da defendente não integram o produto final e, portanto, não gerariam direito a crédito. Consoante a orientação jurisprudencial é legítimo o crédito relativamente aos materiais que a despeito de não integrarem fisicamente o produto final, são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo.

Vê-se, portanto, que em função da não cumulatividade do tributo, o crédito deve ser deferido para todos os produtos que participem do processo industrial, e não exclusivamente para aqueles predominantes.

No item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo.

Além disso, a Impugnante também não pode se conformar com a indevida glosa dos custos relacionados à **armazenagem** de álcool e açúcar, ao **transporte** das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias. Não há como negar que essas despesas **estão diretamente ligadas ao processo produtivo**.

Não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas mencionados (transporte de resíduos industriais — vinhaça — para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc.), também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito de COFINS não cumulativo.

Sobre os bens adquiridos para revenda afirma que: "Não há razões para a glosa do crédito, pois não apurou o fisco que houve lançamento na conta de custo de vendas do mercado interno por simples impossibilidade de saber, no momento da operação, o que seria exportado e o que seria vendido no mercado nacional."

O crédito apurado de forma proporcional ao volume exportado, como no presente caso, o que é permitido pela legislação, autoriza o aproveitamento do crédito para compensação, pois não se trata de crédito decorrente de custos vinculados para atender o mercado interno, conforme entendeu a fiscalização.

No amplo conceito de aluguel de prédio deve ser enquadrado também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual é legítimo o crédito pleiteado.

O artigo 3º, IV, da Lei 10.833/2003, expressamente contempla o direito a compensação de créditos decorrentes de **aluguel de prédios**, máquinas e equipamentos pagos à **pessoa jurídica**, utilizados nas **atividades da empresa**.

Com efeito, o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra tranquilamente no conceito de aluguel. Ademais, o arrendamento de área para lavoura de cana-de-açúcar, na verdade, também se equivale ao arrendamento (ou locação) de prédio.

O artigo 3º, IV, da Lei 10.833/2003, entretanto, limitou-se a mencionar a locação de **prédio, sem fazer distinção entre rústico ou urbano**. Se assim é, e se dentro do gênero "prédio" estão inclusos os rústicos ou rurais, não há como excluir os alugueis de prédios rústicos - **arrendamentos agrícolas**.

Enfim, como amplamente demonstrado, as glosas de créditos efetuadas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Piracicaba são nitidamente equivocadas, haja vista que o conceito de insumos e a amplitude da não cumulatividade da COFINS não podem ser analisados à luz dos exemplos da não cumulatividade do IPI e do ICMS. Ademais, os créditos relativos as despesas com arrendamento agrícola enquadra-se na hipótese prevista no artigo 3º, IV, da Lei 10.833/03.

Glosou a Secretaria da Receita Federal do Brasil créditos relativos a materiais utilizados em acabamentos realizados em imóveis de uso da empresa, trabalhos de alvenaria, na colocação de caixilhos/portas e outros materiais de construção. Entretanto, permite o artigo 3º, VII, da Lei nº 10.637/02, créditos sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa. Portanto, deve o crédito aqui descrito ser reconhecido, sob pena de negar vigência ao artigo 3º, VII, da Lei nº 10.637/02.

•Não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas mencionadas (transporte de resíduos industriais — vinhaça — para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc.), também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito de PIS não cumulativo, devendo referido crédito ser realizado de forma integral para não ferir a regra da não cumulatividade da contribuição.

Por outro lado, a multa de 75% pretendida pela fiscalização é totalmente inaplicável ao presente caso, tendo em vista a existência de pedido de compensação de créditos das contribuições, fato este constatado pelo agente fiscal, que deixou expressamente consignado tal informação no "Termo de Verificação Fiscal".

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.884 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000883/2010-66

Traz aos autos o Acórdão nº 1101-00215 afirmando que lá foi decidido que não caberia a aplicação da multa de 75% em caso semelhante.

O entendimento manifestado na decisão acima encontra-se amparado no artigo 74 da Lei nº 9.430/96. Assim, enquanto o contribuinte aguarda manifestação fiscal sobre o crédito compensado, não pode haver lançamento de multa de 75%, podendo, entretanto, haver glosa do crédito. Glosado o crédito, pode o contribuinte defender-se via manifestação de inconformidade, com direito à suspensão da exigibilidade do crédito, não havendo aplicação de multa.

Diante de todo o exposto, a Impugnante espera e requer seja cancelado o auto de infração, para o fim de ser reconhecido integralmente o crédito das contribuições PIS e COFINS não cumulativas referentes aos **atos geradores de 30/11/2005 e 31/12/2005**, nos termos acima articulados, como medida de inequívoca aplicação do Direito.

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

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.

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.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep pode descontar créditos sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação.

A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.

A Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel rural" como sendo 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 agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

É princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso IV; Lei nº 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra); Lei nº 8.629, de 1993; Decreto nº 59.566, de 1966, art. 3º; e Decreto nº 4.382, de 2002, art. 9º.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.884 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000883/2010-66

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

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.

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.

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.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

CONSTITUCIONALIDADE.

O servidor da Administração Tributária não pode negar aplicação a dispositivo legal em vigor, sob a alegação de que é ilegal ou inconstitucional, por não ser de sua competência tal juízo.

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/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.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.884 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000883/2010-66

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

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

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

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

Essa questão também foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.884 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000883/2010-66

aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

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

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

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

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:
 - a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
 - a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
- b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:
 - b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
 - b.2) “por imposição legal”.

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

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

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.884 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000883/2010-66

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*.

Ademais, outro ponto que merece ser destacado é quanto às despesas de arrendamento agrícola de outubro/2005. A Recorrente afirma que a DRJ reverteu a glosa desta rubrica, mas esqueceu de levar em consideração nos seus cálculos as despesas de outubro/2005.

No entanto, como a recorrente apenas apresentou planilha na qual consta a referida despesa, em prestígio a princípio da verdade material, faz-se necessário a comprovação de tais valores por meio de documentação hábil.

HÁ MAIS QUESTIONAMENTO NO RV SOBRE CRÉDITOS DE OUTUBRO/2005 QUE NÃO FORAM CONSIDERADOS. TALVEZ ABORDAR TAMBÉM NA RESOLUÇÃO.

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. Intimar a Recorrente a comprovar por meio de documentação hábil (registros contábeis e fiscais) as despesas realizadas com arrendamento mercantil referentes ao mês de outubro/2005.

4. 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);

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.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.884 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13827.000883/2010-66

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