



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13888.720113/2010-19
RESOLUÇÃO	3302-002.925 – 3 ^a SEÇÃO/3 ^a CÂMARA/2 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA AÇUCAREIRA BOM RETIRO - INCORPORADA POR COSAN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Renan Gomes Rego (Substituto [a] integral), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

O presente feito diz respeito a processo de **Pedido de Ressarcimento PERDCOMP** de nº 5017.92703.130706.1.1.08-0126, no valor de R\$ 254.487,49, de COFINS não cumulativa do 2º trimestre de 2006, vinculados às receitas de exportação. Decidiu-se reconhecer parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 17.743,33, homologando-se as compensações vinculadas até este limite.

A ora Recorrente é produtora de açúcar, álcool e derivados, como bagaço e melaço, comercializando-os no mercado interno e externo, enquadrada na sistemática de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS para todos os produtos, com exceção do álcool para fins carburantes, cuja receita permanece no regime cumulativo.

Cientificada, a ora Recorrente apresentou **Manifestação de Inconformidade** em relação ao conceito de insumos, entende que não pode prevalecer a limitação dada pela fiscalização.

A 3^a. Turma da DRJ em Curitiba (PR), em **Acórdão 06-60.370**, de 21.09.2017, decidiu por unanimidade de votos, JULGAR IMPROCEDENTE a Manifestação de Inconformidade, nos termos do relatório e voto cuja ementa segue:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à fabricação de produtos da empresa, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

CRÉDITO. 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 tratar de processos produtivos diversos, razão pela qual as despesas incorridas na etapa agrícola não geram direito à apuração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.

COMBUSTÍVEIS. CRÉDITO.

Os gastos com combustíveis somente geram créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins no caso de serem insumos do processo produtivo do sujeito passivo, o que não é o caso dos autos.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. CRÉDITO.

As partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, que sofrerem alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, podem ser consideradas insumos para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, devendo tais requisitos estarem comprovados nos autos.

CRÉDITO. ARMAZENAGEM.

As despesas com armazenagem de bens destinados à exportação, quando suportadas pelo exportador, geram créditos da contribuição, desde que os valores correspondentes estejam segregados das demais despesas portuárias, já que não há previsão legal para o desconto de créditos em relação a essas últimas.

ALUGUÉIS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS.

Não existe previsão legal de créditos com gastos de locação de veículos, pois não estão expressamente relacionadas no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais autorizam apenas o crédito sobre despesas de aluguéis de “prédios, máquinas e equipamentos”, que não podem ser interpretados extensivamente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus dos sujeitos passivos requerentes a comprovação da existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente. Direito Creditório Não Reconhecido.

Tomando ciência da decisão em 12/01/2018, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário em 14/02/2018, arguindo as razões que seguem:

III.1 – DA SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA COFINS – ILEGALIDADE DA RESTRIÇÃO A UTILIZAÇÃO DOS CRÉITOS. INTERPRETAÇÃO DO VOCÁBULO “INSUMO”. Defendeu que os créditos encontram fundamento das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que a Delegacia de Julgamento baseou em soluções de consulta para fundamentar suas razões, muitas das quais não tem qualquer relação com as questões dos autos.

III.2 DA ATIVIDADE EMPRESARIAL DA RECORRENTE – Destacou que juntou aos autos Laudo Técnico em que descreve o seu processo produtivo, produzido por perito da Escola Superior de Agricultura da Universidade de São Paulo – USP, tratando das atividades essenciais para a produção de açúcar, etanol e bioeletricidade, imprescindíveis às atividades das agroindústrias sucroenergéticas no Brasil.

III.3 – BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - Assegurou que o processo de produção e colheita de cana, em escala industrial, implica em operações ininterruptas, que promovem o desgaste substantivo dos instrumentos, materiais e máquinas usados na atividade, tais como ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool. Tratou dos combustíveis adquiridos para o transporte de produtos para exportação, movimentação de

maquinário, veículos, matérias primas (adubos e produtos químicos), bem como transporte de mão de obra.

III.4 – DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – Arguiu que custos com o uso de tecnologias adequadas à lavoura, correção do solo e adubação, controle de plantas daninhas, aquisição e manutenção de equipamentos, tratos culturais e fitossanitários, são indispensáveis, além de mão-de-obra para manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos, fertilizantes e preparação do solo. Também custos relacionados à armazenagem de álcool e açúcar, transportes e despesas portuárias.

III.5 – DAS DEPRECIAÇÕES – Diz que juntou aos autos notas fiscais probatórias da aquisição de itens do imobilizado, além de arquivo digital com as composições das obras dos bens imobilizados, com demonstrativos contábeis que demonstram as despesas.

III.6 – DOS ALUGUÉIS – Quanto ao aluguel de veículos utilizados para verificação da plantação, análise, pulverização e fertilização, estão vinculados ao processo produtivo.

III.7 DAS DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRICOLA – Afirmou que a atividade agrícola faz parte do seu processo produtivo, portanto, a legislação vigente contempla o crédito decorrente de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

I – ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos, dele tomo conhecimento.

II - PEDIDO DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

A Recorrente é produtora de açúcar e álcool (industrial e carburante), além de vender produtos derivados da fabricação de ambos, como bagaço e melaço, comercializando-os, tanto no mercado interno como no externo.

Em respostas a Termos de Intimação emitidos pela autoridade fiscalizadora, a Recorrente apresentou documentação, tais como cópias de notas fiscais, de contratos e pedidos de compra e venda; contratos de parcerias e arrendamento mercantil, documentos extracontábeis de transportes rodoviários, ferroviários, notas fiscais de aquisição de imobilizado (fls. 89). Em outra juntada, fez constar os memoriais de apurações de PIS/COFINS do período analisado,

demonstrativo de conciliações das receitas contábeis e fiscais, Dacon e planilha detalhada da composição dos custos e despesas que geraram crédito das contribuições, fretes e despesas portuárias, bem como vários documentos listados nos autos (fls. 91-93).

Como se observa do Termo de Verificação Fiscal às fls. 204-216, a fundamentação utilizada para as análises tomou como base a Instrução Normativa SRF no 247/2002 e Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, cuja conclusão levou ao entendimento de que no âmbito de uma atividade agrícola, a definição de insumo fica restrita à situação de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, no caso desses insumos serem agregados diretamente ao produto final (fls. 210), firmando o seguinte:

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.

Para a DRJ, a produção de açúcar e álcool e produção de cana de açúcar são processos distintos, inconfundíveis para fins de apuração das Contribuições no regime não cumulativo.

- a) atividades do plantio da cana-de-açúcar: não estão diretamente vinculados ao processo produtivo do açúcar e do álcool, razão pela qual todos os gastos realizados na área agrícola não podem ser utilizados como créditos do PIS/Pasep e da COFINS;
- b) atividade industrial: processo produtivo de açúcar (álcool está sujeito à sistemática cumulativa), sendo o plantio/cultivo da cana-de-açúcar parte da cadeia econômica, que não integra o processo produtivo propriamente dito.

Na aferição dos créditos houve o cálculo do rateio pois a Recorrente se sujeita à incidência não cumulativa do PIS e da COFINS em relação a parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. Como se sabe, o rateio proporcional também deve ser adotado para determinar os créditos que poderão ser resarcidos ou compensados com tributos, ou seja, considerando as receitas não cumulativas auferidas no mês com vendas destinadas ao mercado externo e aquelas destinadas ao mercado interno.

Tomando-se tais premissas, do valor pleiteado de R\$ 254.487,49, foi deferido o valor de R\$ 17.743,33, em despacho decisório emitido em 10.05.2011. Por sua vez, a decisão emitida pela DRJ em Curitiba, em 21.09.2017, julgando improcedente a Manifestação de

Inconformidade, utilizou-se basicamente da mesma fundamentação utilizada pela Fiscalização de base.

No entanto, com a evolução da jurisprudência em data posterior às análises efetuadas, em especial do REsp 1.221.170 que deu entendimento ampliado do conceito de insumo, foram emitidos normativos, como é o caso da NOTA SEI PGFN MF 63/18, que modificaram o posicionamento adotado nas decisões anteriores, cujo julgamento ora se analisa.

Para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, restou pacificado: Insumos são todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

A Instrução Normativa nº 2.121/2022 dispõe sobre créditos decorrentes da aquisição de bens para revenda, incluindo “insumo do insumo”:

Art. 176. (...)

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços; (...) grifei

Mais recentemente, este CARF aprovou, em 2024, a Súmula vinculante nº 189, pela 3^a. Turma da Câmara Superior, sintetizada: ***“Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de “insumos do insumo”, permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas.”***

Os precedentes da qual se originou a Súmula, inclusive, tinham como objeto créditos sobre gastos incorridos na produção de cana-de-açúcar, que é utilizada com insumo para obtenção de açúcar, álcool ou energia na indústria sucroalcooleira. Exatamente como o presente caso.

Para a análise do caso concreto entendo que o processo não está apto a julgamento, considerando que a atividade desenvolvida pela Empresa está submetida aos dois regimes de apuração, cumulativo e não cumulativo, havendo a necessidade de especificar as respectivas aplicações para fins de cálculo de rateio. Além disso, o próprio acórdão, ao adotar a premissa da Fiscalização, entendeu que uma das atividades da Recorrente não permite direito ao crédito, do que se presume que os itens não foram avaliados com o devido detalhamento, para fins de deferir ou indeferir os créditos apresentados. A súmula vinculante nº 189 superou entendimentos relacionados a insumos de insumos, e não foi considerada pelo simples fato de ter sido publicada em data posterior à decisão.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, voto para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a Unidade Preparadora, considerando os novos critérios adotados em face da ampliação do conceito de insumos, bem como dos critérios da Súmula CARF 189, providencie o seguinte:

- (1) Analisar, em relação aos procedimentos relacionados aos processos objeto da presente demanda, *os créditos calculados pela Recorrente* considerando os critérios oriundos do REsp 1.221.170, bem como das normas editadas a partir do julgamento do repetitivo;
- (2) Avaliar a adequação das glosas da aquisição de bens e serviços ao conceito de insumo definido pelo Parecer Normativo 05/2018 e demais atos pertinentes;
- (3) Avaliar os créditos apresentados pela Recorrente sob o teor da Súmula CARF nº 189, examinando, detalhada e pormenorizadamente, os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de “insumos do insumo”, relativamente ao direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS não cumulativas;
- (4) Após o procedimento indicado no item 3, *efetuar na aferição dos créditos o cálculo do rateio em relação a sistemática de apuração* (cumulativa e não cumulativa) das contribuições do PIS e da COFINS, se for o caso;
- (5) Explicitar a totalidade do crédito apurado a favor da Recorrente, considerando as atividades por ela desenvolvidas, em confronto com a compensação requerida;
- (6) Elaborar relatório do resultado da análise, bem como demais informações, devendo tomar as providências que julgar necessárias para o efetivo cumprimento da diligência;
- (7) após cumpridas essas etapas, cientificar o contribuinte dos resultados da diligência para se manifestar no prazo de 30 dias, retornando-se os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento.

É como voto.

Francisca das Chagas Lemos.