



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.720138/2010-12
Recurso Voluntário
Resolução nº **3201-003.611 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de janeiro de 2024
Assunto PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Recorrente USINA DA BARRA S/A - ACUCAR E ALCOOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à unidade preparadora para que se providencie o seguinte: (i) intimar o Recorrente para apresentar, “caso entender necessário”, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo complementar ao que consta na Descrição Resumida do Processo de Produção de Açúcar e Alcool, com o intuito de se demonstrarem a essencialidade e a relevância dos dispêndios que serviram de base à tomada de créditos, quando imprescindíveis e importantes ao processo produtivo, nos moldes do RESP 1.221.170/STJ e da Nota SEI/PGFN nº 63/2018, (ii) elaborar novo Relatório Fiscal, considerando as informações já constantes dos autos e as demais produzidas durante a diligência, especificando as glosas de créditos porventura revertidas e/ou mantidas, (iii) ao final, cientificar o Recorrente dos resultados da diligência para, assim o querendo, se manifestar no prazo de 30 dias, sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos créditos que permanecerem glosados, bem como àqueles que, à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem reconhecidos, e (iv) cumpridas as providências indicadas, devolver o processo a este CARF para prosseguimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia Regional de Julgamento, no qual passo a reproduzir alguns excertos do relatório, conforme segue abaixo:

Trata o presente processo de PER/DCOMP (Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação), de fls. 2445 a 2448, cujo crédito provém do

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-003.611 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.720138/2010-12

saldo credor da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao segundo trimestre de 2006, no valor de R\$ 2.658.240,50.

Ao PER/DCOMP em questão foram anexados outros que aproveitaram o mesmo crédito e declararam compensações com débitos diversos.

A requerente é produtora de açúcar e álcool industrial e carburante, encontrando-se, no período em questão, no regime não-cumulativo de apuração das contribuições sociais, com exceção do álcool carburante, que é apurado no regime cumulativo.

Informa a fiscalização que a requerente, em 28/02/2007, foi incorporada pela Danco Participações S/A, em 16/03/2007, a razão social foi alterada para Usina da Barra S/A Açúcar e Álcool, e, finalmente, em 22/12/2009, passou a ter a razão social atual, Cosan S/A Açúcar e Álcool.

Sendo assim, em 24/03/2010 foram apresentados Dacon retificadores para os meses de abril e maio de 2006, e o Dacon – evento especial Incorporação/Incorporadora, este contendo os saldos de créditos não utilizados das sucedidas e transferidos à sucessora (requerente).

O procedimento de auditoria dos créditos alegados, realizado pela DRF Bauru, e o detalhamento das glosas aplicadas pela fiscalização foram relatados nos Termos de Verificação Fiscal, de fls. 1560/1576 e 2069/2082, levando-se em conta os Dacon retificadores apresentados em 24/03/2010.

Pautada nos limites impostos pela legislação de regência, especialmente a Lei nº 10.833/2003 e IN SRF nº 404, de 2004, a autoridade fiscal especificou as glosas efetuadas, cujo creditamento não estava autorizado pela referida legislação. Neste sentido, oportuno transcrever o entendimento esposado pela autoridade:

...consideram-se “insumos”, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição 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 do álcool. 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 do açúcar e do álcool. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.

.....

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 o critério para caracterização como insumos. Sendo a atividade-fim da empresa voltada para a produção de álcool e açúcar, 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.

Com suporte nesse entendimento, a fiscalização procedeu à glosa, em resumo, de créditos relativos a despesas/custos com aquisições de BENS e SERVIÇOS que não estavam abrangidos pelo permissivo legal (definição de INSUMOS), relacionadas nas planilhas constantes nos autos, bem assim os valores pagos a pessoa física e aqueles relacionados ao álcool carburante (regime cumulativo) porquanto não geram direito a crédito.

Também foram glosados valores referentes a aluguéis de propriedade rural e de veículos, uma vez que a legislação prevê apenas desconto de créditos sobre aluguéis de

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.611 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.720138/2010-12

móveis, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa. Glosou-se ainda despesas de aluguéis pagos a pessoa física, gastos com estacionamento, condomínio etc.

Não foram aceitas também despesas com serviços diferentes de frete e armazenagem na venda, previstos na legislação, bem assim aquelas referentes ao álcool carburante, que está no regime cumulativo.

Glosou-se também encargos de depreciação de bens não utilizados diretamente na produção de bens e serviços destinados à venda, bem assim daqueles adquiridos antes de 01/05/2004.

O rateio entre os gastos relativos às receitas cumulativas e não cumulativas, bem assim entre as referentes ao mercado interno e externo, foi refeito pela fiscalização, uma vez que a contribuinte utilizou a média das receitas auferidas durante os últimos 12 meses, mas a legislação de regência determina a adoção das receitas auferidas no mês de apuração dos créditos.

As receitas decorrentes de vendas com isenção, alíquota zero, não alcançadas pela incidência e de bens do ativo permanente não fizeram parte do total das receitas para apuração do rateio, pelo fato de não comporem a base de cálculo das contribuições.

Para o mês de abril, o saldo do crédito foi recomposto levando-se em conta os saldos dos créditos das sucedidas após as glosas aplicadas pela fiscalização em diversos processos de ressarcimento.

Transferências de créditos, ocorridas em abril, de várias empresas sucedidas (discriminados à fl. 1569) não foram aceitas pela fiscalização porquanto nesse mês tais empresas já estavam incorporadas pela recorrente e os créditos já haviam sido transferidos a ela.

Em razão dessas constatações, as autoridades fiscais decidiram, por meio do despacho decisório de fls. 2465/2467, reconhecer o direito creditório no valor de R\$ 454.618,01, homologando as compensações até o limite desse crédito, e não homologar as demais compensações declaradas.

As glosas dos créditos apuradas no presente levaram a que houvesse insuficiência de recolhimento e declaração das contribuições sociais no segundo trimestre de 2006.

O lançamento de ofício da contribuição, em função das glosas acima, relativo ao segundo trimestre de 2006, foi formalizado nos processos n.ºs 10825.720381/2011- 68 e 10825.720476/2011-81, apensos a este, que também estão sendo analisados nesta sessão de julgamento.

Cientificada do despacho acima e inconformada com o deferimento parcial de seu pedido, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 2519/2542, alegando, em resumo, o seguinte:

a) a não-cumulatividade do PIS e da Cofins não deve ser equiparada com a não-cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI, uma vez que a primeira “tem origem na legislação infraconstitucional (Lei nº 10.833/2003)”. Neste caso, o sistema legal que dá suporte ao creditamento da Cofins não traz a vinculação entre os valores incidentes nas etapas anteriores, como ocorre com os referidos impostos. Para o caso do PIS/Cofins aos contribuintes foram atribuídas certas hipóteses em que o crédito é assegurado, baseando-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e demais encargos, além da instituição de créditos presumidos. É essa a lição da melhor doutrina;

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.611 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.720138/2010-12

- b) a legislação que instituiu o sistema da não-cumulatividade para as contribuições não definiu o conceito de insumos e nem obrigou à utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito. E, como é público e notório 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) –, ou seja, 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.;
- c) entretanto, a Receita Federal, “a pretexto de interpretar e aplicar a legislação federal, maliciosa e ilegalmente, limitou o conceito de insumos nas Instruções Normativas 247/02 e 404/04”. Esta restrição representa “manifesto **vício de ilegalidade**. O princípio da legalidade está insculpido na Constituição Federal (art. 5º, inc. II) e deve ser observado pela Administração conforme comanda o art. 37 da Carta Magna. Assim também ensina a melhor doutrina, e é este o entendimento prevalecente nos tribunais pátrios;
- d) nestes termos, afigura-se completamente indevida a glosa dos créditos auferidos pela manifestante, como aguarda e requer seja assim reconhecido por essa isenta instância julgadora;
- e) especificamente em relação às glosas relativas aos bens utilizados como insumos, estas não podem prevalecer porquanto configuram ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pelas autoridades fiscais. Nesse sentido foi formulada a Solução de Divergência n.º 12, de 2007, conforme ementa trazida à colação;
- f) o mesmo vale em relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial, assim como “ao transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização”. Portanto, sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar. E não há que se alegar que os combustíveis não integram o produto final e, por isso, não gerariam direito a créditos de Cofins. Isto porque, 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;
- g) o mesmo se aplicaria às partes e peças para máquinas e equipamentos e os respectivos serviços de manutenção considerados insumos pela 9ª Região Fiscal, conforme Soluções Consulta que cita;
- h) 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, inclusive as despesas com transporte e armazenagem para exportação e demais despesas portuárias;
- i) quanto às glosas associadas às despesas de depreciação do ativo imobilizado, não fez uma adequada análise a fiscalização do que ocorreu em cada uma das situações mencionadas, não bastando observar simplesmente números de contas contábeis e concluir apressadamente pela glosa de créditos. Mais que isto, “necessário se faz verificar a atividade da Impugnante e os fatos efetivamente ocorridos. Se isto for feito, verificar-se-á que todos os itens glosados fazem parte do conceito de insumo, eis que são indispensáveis à produção dos bens comercializados pela Impugnante, e como tal integram os custos de aquisição e fabricação, assim devem gerar créditos, para que não exista desrespeito à regra da não-cumulatividade das contribuições;

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.611 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.720138/2010-12

j) “no amplo conceito de aluguel de prédio deve ser enquadrado também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual é legítimo o crédito pleiteado”. É que, juridicamente, o imóvel rural pode ser considerado um “prédio rústico”, como prescreve o art. 4º do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64), conceito este posteriormente incorporado no texto da Lei nº 8.629/93, que tratou da reforma agrária. Neste sentido, aplica-se à espécie o disposto no art. 110 do CTN;

k) quanto ao rateio, alega que não o utiliza, uma vez que este seria somente aplicável às despesas em comum. Quando é possível a distinção dos gastos decorrentes de receitas cumulativas e não-cumulativas, como é o caso da impugnante, torna-se uma faculdade do contribuinte a utilização do rateio das receitas. Assim, o rateio estabelecido pela fiscalização seria arbitrário e ilegal, pois é possível a apuração direta.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS.

Somente dão direito ao crédito da Cofins, no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos da Cofins não-cumulativa, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas 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 incluídas no ativo imobilizado.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento da Cofins não-cumulativa incidente em suas aquisições.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.611 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.720138/2010-12

Inconformado o Contribuinte ingressou com Recurso Voluntário alegando em síntese a mesma matéria de defesa da Manifestação de Inconformidade, abordando os seguintes tópicos:

III. DO DIREITO

111.1 — DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO ANTE A APLICAÇÃO DE GLOSA GENÉRICA

111.2 — A IMPROCEDÊNCIA DO FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO COM BASE NAS IN's SRF 247102 E 404104 — NECESSIDADE DE ANULAÇÃO DA DECISÃO.

111.3 — DO EQUIVOCADO CRITÉRIO DE RATEIO UTILIZADO PELA FISCALIZAÇÃO

111.4 — GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

111.4.1 - OS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO PELA RECORRENTE

111.4.2 — DA ILEGALIDADE DAS GLOSAS SOBRE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

111.4.3 — DA INDEVIDA DESCONSIDERAÇÃO DAS ATIVIDADES AGRÍCOLAS COMO INSUMO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL

111.4.4 - DAS GLOSAS SOBRE DESPESAS AGRÍCOLAS, ARRENDAMENTO AGRÍCOLA E INSUMOS INDIRETOS (RUBRÍCAS: AGRÍCOLA. ALUGUEL AGRÍCOLA, NÃO SE ENQ CONCEITO INSUMO E INSUMOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO).

111.4.5 - DAS GLOSAS SOBRE DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS E TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

111.4.6 - DAS DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA E (ITENS 4,5,6 E 8— RUBRÍCAS: NÃO É ATIV EMPRESA, PESSOA FÍSICA, ALUG VEÍCULOS)

111.4.7 - DAS DESPESAS COM DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE (RUBRICA "ITEM 07— RUBRICA "NÃO É FRETE/ARMAZENAGEM" E "NÃO É FRETE NA VENDA")

Fretes com aquisição de matéria-prima

Frete entre estabelecimentos da empresa (intercompany)

Do transporte de empregados

Dos combustíveis utilizados no transporte de insumos e produtos

111.4.8 - DAS DESPESAS COM BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO (ITEM 09)

III. 5 IMPROCEDÊNCIA DO PROCESSO DE COBRANÇA CORRELATO EM RAZÃO DA INEXISTÊNCIA DE DÉBITO A SER EXIGIDO DO CONTRIBUINTE

111.6 DA ILEGÍTIMA INCIDÊNCIA DOS JUROS E MULTA DE MORA SOBRE DÉBITOS DE ESTIMATIVA DE IRPJ

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.611 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.720138/2010-12

111.7 - DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

Por fim, insta salientar que o Recurso Voluntários foi apresentado com laudo técnico que trata da Descrição Resumida do Processo de Produção de Açúcar e Álcool, e-fls. 2.741 e ss.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Nos termos do que já foi relatado o presente processo trata de Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação, de fls. 2445 a 2448, cujo crédito provém do saldo credor da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao segundo trimestre de 2006, no valor de R\$ 2.658.240,50.

Ao analisar o pedido de ressarcimento feito pelo contribuinte a fiscalização efetuou inúmeras glosas sobre os produtos relacionados aos quais se pretendia obter créditos. As glosas foram amparadas na legislação então vigente e, em razão da complexidade da atividade desenvolvida pelo contribuinte e dos produtos e serviços a serem avaliados, o resultado da fiscalização foi exposto em anexos, conforme constou no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1560/1576 e 2069/2082, veja-se:

(...)

(fls. 2.075) Dessa maneira, vê-se que o termo insumo é gênero que abarca componentes aplicados direta e indiretamente na produção e, por isso, tem sido dividido em dois distintos subgêneros, quais sejam, os "insumos diretos" e "insumos indiretos". Em consequência, por exemplo, são:

- 1) Insumos diretos de produção: matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, etc.; e
- 2) Insumos indiretos de produção: energia elétrica, combustíveis, lubrificantes, manutenção de máquinas, aluguéis, etc.

Essa maneira de entender o termo insumo se apresenta, **de forma tácita**, tanto no inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, na sua versão atual, quanto no inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2002, ambas com a redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004, bem como nas IN SRF n.º 247, de 2002, na versão dada pela IN SRF n.º 358, de 2003, e n.º 404, de 2004 (negritei).

Vista dessa maneira fica claro que, **em regra**, somente os insumos diretos de produção podem permitir o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. **Tal regra só é rompida por determinação legal**, como ocorre com os combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica, dentre outros insumos indiretos de produção que a despeito disto desoneram o créditos em tela (negritei).

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.611 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.720138/2010-12

Da análise do exposto acima, conclui-se que, além dos lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, **II**, das Leis n's 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, consideram-se "insumos", para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição 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 do álcool. 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 do açúcar e do álcool. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.

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 da empresa voltada para a produção do álcool e açúcar, 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.

Foram apresentados diversos itens de bens e serviços utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial, como pinos, ferramentas, arruelas, materiais empregados em solda (gás, eletrodo, agamax), acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, dentre outros, para os quais a empresa não apresentou detalhes técnicos que garantam a sua utilização em máquinas que produzam diretamente álcool e açúcar. Em consequência, foram tratados como itens genéricos utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes no seu parque agrícola e industrial; assim sendo, tratam-se de insumos indiretos de produção que não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Foram glosados os itens de bens de manutenção relacionados à área agrícola, limpeza, materiais de manutenção civil, tintas, brochas, rolos de pintura, fita crepe, manutenção de veículos, auto peças, pneus, aparelho telefônico, chapas e tubos de aço, mangueiras, suporte para copos, carimbos, asfalto, materiais aplicados na manutenção da construção civil, cadeados, garrafão térmico, luvas, arames, equipamentos I de segurança e de proteção individual, equipamentos de prevenção contra incêndios, graxa, materiais promocionais para clientes, bujão, fita de sinalização, lâmpadas, marcadores esferográficos, cartuchos de impressoras, papel sulfite, pilhas, fio telefônico, lona plástica, ventilador, materiais de sinalização, bagaço de cana, trena, aplicador de fita adesiva, aparelho de ar condicionado, máquina calculadora, concreto, filtro para café, chá mate, pilhas, lona plástica, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos, dentre outros.

Serviços como dedetização, ensacamento, carregamento, limpeza, manutenção de big bags, análises químicas em óleos, calibração de balança, despesas com deslocamentos, conserto de rádio transceptor, transporte de funcionários, transporte de resíduos industriais, mão de obra de manutenção civil, manutenção em veículos, caminhões e tratores, manutenção em ar condicionados e janelas, consultoria técnica, serviços com exp doe exportação, despesas portuárias (exceto as de armazenagem), lonas, produtos de limpeza, pintura, recarregamento de extintores, dentre outros, também foram glosados por estarem em desacordo com o conceito acima exposto.

Também foram glosados os créditos relativos aos bens e serviços vinculados aos centros de custo ADMINISTRAÇÃO E CONTROLE AGRÍCOLA, ADMINISTRAÇÃO/PLANEJAMENTO INDUSTRIAL, ALOJAMENTO AGRÍCOLA, BALANÇA DE CANA, Balsa, BRIGADA DE COMBATE A INCÊNDIO, CAPTAÇÃO DE ÁGUA, COLHEDEIRA DE CANA PICADA,

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.611 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.720138/2010-12

COLHEITA DE CANA, COLHEITA DE CANA FORNECEDORES, COLHEITA DE CANA TERCEIRIZADA, CONTROLE E GARANTIA DE QUALIDADE, DESENVOLVIMENTO AGRONÔMICO, DIRETORIA AGRÍCOLA, ESTRADAS/CERCA/PONTE, GERENCIA REGIONAL AGRIC., IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS, INCENTIVO VALE TRANSPORTE AGRÍCOLA, INCENTIVO VALE TRANSPORTE INDUSTRIAL, LAVADOR VEÍCULOS E BORRACHARIA, LIMPEZA OPERATIVA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO CIVIL, MANUTENÇÃO DE CAMPO, MÃO DE OBRA AGRÍCOLA, MAO DE OBRA AGRÍCOLA COLHEITA (MINEIROS), MAO DE OBRA AGRÍCOLA COLHEITA (REGIONAIS), MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA, MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA (COLHEITA), MECANIZAÇÃO DE MÁQUINAS MÉDIAS, MECANIZAÇÃO DE MÁQUINAS LEVES, MECANIZAÇÃO DE MÁQUINAS PESADAS, MECANIZAÇÃO PLANTIO MECANIZADO, MEIO AMBIENTE, OFICINA MANUTENÇÃO COLHEDORA, OFICINA MEC/MANUT AUTOMOTIVA, OFICINA MECÂNICA — TRATORES, OFICINA MECÂNICA — VEÍCULOS, OFICINA DE IMPLEMENTOS, OFICINAS ELÉTRICAS, PLANTIO, PREPARO DE SOLO, PREPARO DE SOLO E PLANTIO TERCEIRIZADO, PREPARO DE SOLO ORGANICO, PROGRAMA FORMACAO PROFISSIONAL AGRÍCOLA, REDE DE RESTILO, REFLORESTAMENTO, SERRARIA, SERVICOS DE MUDAS E OUTROS CANA FORNEC., SUPERVISAO E SERVICOS DE TRATOS CULTURAIS, SUPERVISÃO E MANUT AGRÍCOLA, SUPERVISÃO DE SERVIÇOS AGRÍCOLAS, TOPOGRAFIA,, TRANSPORTE AGRÍCOLA, TRANSPORTE AGRÍCOLA COLHEITA, TRANSPORTE INDUSTRIAL, TRATO PLANTA, TRATO SOCA, TRATO SOCA ORGANICO, TRATO SOCA TERCEIRIZADO, VALE TRANSPORTE, TRANSPORTE DE TURMAS, VALE TRANSPORTE, VINHAÇA, exceto as despesas relativas a alugueis e energia elétrica. , Não foram aceitas as despesas do tipo DESP. DOCUMENTAÇÃO EXP. MÃO DE OBRA MANUT. PNEUS, MATERIAL DE EXPEDIENTE, MATERIAIS DE MANUTENÇÃO CIVIL, MATERIAIS ELÉTRICOS, PNEUS E CÂMARAS DE AR, TRANSP. RESIDUOS INDUSTRIAIS.

O posicionamento adotado pela DRJ, ratifica as razões da fiscalização, vejamos destaques do acórdão:

(...)

Destarte, na espécie em julgamento o mister desta autoridade julgadora resume-se a analisar a eventual procedência da matéria expressamente impugnada ante às prescrições normativas editadas pela Receita Federal, que regulamentaram o direito litigado.

Especificamente, analisar as glosas procedidas pela fiscalização, expressamente contestadas pela recorrente, ante às disposições contidas na IN SRF nº 404/2004.

Isto posto, volto-me a analisar os protestos específicos aduzidos no recurso.

(...)

Como se vê a decisão proferida pela DRJ também utilizou o conceito de insumo baseado nas IN SRF's, bem como julgou apenas os tópicos apresentados no Manifesto de Inconformidade de forma exemplificativa, sem adentrar em todas as rubricas e seus motivos de glosa.

Sendo essas as considerações iniciais, verifica-se que a controvérsia gravita sobre as receitas acrescentadas à base de cálculo da contribuição e das glosas de crédito sobre aquisições de bens e serviços consumidos ou aplicados na fabricação de produtos exportados,

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.611 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.720138/2010-12

apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170/STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Dentro dessas premissas, o posicionamento adotado pela fiscalização e pela DRJ, conforme destaques acima colacionados, estão em dissonância com o conceito contemporâneo que obrigatoriamente deve ser aplicado por este colegiado.

Em respeito aos princípios constitucionais processuais, para melhor solução da lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, é imperioso oportunizar que a fiscalização identifique dentre os produtos e serviços que estão sendo pleiteados, a relevância e/ou essencialidade, na perspectiva da fase do processo produtivo, bem como das atividades desempenhada pela empresa.

Analisar a matéria sem oportunizar à fiscalização revisar o seu ato, pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170/STJ. Diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa, cadastrado sob o n.º **779** no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

“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.”

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170/STJ.

Na obra escrita pelo Ilustre Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, em 2021, “Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispêndios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, o autor tratou das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-003.611 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.720138/2010-12

do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

"EMENTA 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. 543-C 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. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 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. 543-C 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 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."

Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

"(...) **Essencialidade** -considera-se o 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.(...)." (negrito pelo autor do presente artigo)

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-003.611 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.720138/2010-12

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juízes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual é necessário abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

Por terem sido realizados antes do julgamento do RESP 1.221.170 STJ, nem o Recurso Voluntário e nem o acórdão recorrido trataram do conceito contemporâneo de insumo e, portanto, não consideraram qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

Uma nova apuração com esse olhar é medida que se impõe, sendo oneroso a sua realização nessa instância administrativa, por conta dos inúmeros dispêndios que a ora recorrente busca se creditar, conseqüentemente vasto lastro de provas a serem aferidas frente ao conceito contemporâneo de insumos, visto o que restou consignado no Termo de Verificação Fiscal de fls.

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-003.611 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.720138/2010-12

1560/1576 e seus anexos. Trata-se de uma atividade complexa, com várias etapas composta em seu processo produtivo, sobre a qual carece de uma reavaliação pela autoridade fiscal, que certamente irá produzir um novo relatório fiscal, reunindo as condições necessárias dentro do atual cenário regramento legal para suas conclusões, com a finalidade de subsidiar uma decisão mais equânime.

Conforme interpretação sistêmica do que foi disposto nos artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, vota-se para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

1. Que a unidade preparadora intime o Recorrente a apresentar, “caso entenda necessário”, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo complementar ao que consta na Descrição Resumida do Processo de Produção de Açúcar e Alcool, e-fls. 2.741 e ss., apresentado pela recorrente, com o intuito de demonstrar a essencialidade e relevância dos dispêndios que serviram de base para tomada de crédito, entendendo serem estes, imprescindíveis e importantes, no seu processo produtivo, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e nota SEI/PGFN 63/2018;
2. A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar além da Descrição Resumida do Processo de Produção de Açúcar e Alcool, e-fls. 2.741 e ss., entregue pelo Recorrente, o mesmo REsp 1.221.170 STJ e Nota SEI/PGFN 63/2018;
3. Ao final, cientificar o Recorrente dos resultados da diligência para, assim o querendo, se manifestar no prazo de 30 dias, sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos créditos que permanecerem glosados, bem como àqueles que, à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem reconhecidos, e
4. Cumpridas as providências indicadas, devolver o processo a este CARF para prosseguimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa