



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13888.720162/2010-51
RESOLUÇÃO	3301-002.000 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA DA BARRA S/A – AÇÚCAR E ÁLCOOL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Derouledé – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Bruno Minoru Takii, Jose de Assis Ferraz Neto, Keli Campos de Lima, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Derouledé (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos adoto o relatório do acórdão recorrido do qual transcrevo excertos:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos da CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP, no valor de R\$ 719.359,66, do terceiro trimestre de 2005.cumulado com Dcomp.

A fiscalização da DRF elaborou o Termo de Verificação de fls. 150/160, no qual explicou as glosas efetuadas e os cálculos indicando um crédito inferior ao pleiteado pela empresa. Em síntese, foram glosados os créditos relativos a despesas e gastos que não se enquadrariam no conceito legal de insumo, nem estariam relacionados na legislação de regência.

Primeiramente, salientou que (fls. 153/154):

(...) as despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita, adubos 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.

Portanto, todos créditos relativos às contas das áreas agrícolas, das áreas administrativas (exceto despesas de aluguel e energia elétrica) foram glosados integralmente por não se enquadrarem no conceito de insumos acima exposto.

Listou as glosas nos anexos 1 e 2 do termo, entre as quais se encontram as relativas a:

CONTA TELEFONE, DUCHA LORENZETTI, FARINHA DE ROSCA, CERVEJA LATA 300ML, PÃO DE LANCHE, PÃO DE HAMBURGUER, REFRIGERENTE GUARANÁ ANTARTICA PET 2 LTS, ENVELOPE GRANDE, ETC.

AGENCIAMENTO DE PASSIVO 3º - P.JUR, ASSESSORIA JURÍDICA E CONTÁBIL (PJ), AUDITORIA CONTÁBIL FISCAL, CONSULTORIA, FRETES ENTRE ARMAZÉNS, MANEJO INTEGRADO DE PRAGA, MANUT. VEÍCULOS LOCAÇÃO, MANUT. COMPONENTES AUTOM. 3º P.JUR., MANUTENÇÃO DE PROGRAMAS DE INFORMÁTICA, MANUTENÇÃO DE SERVIDORES, MANUTENÇÃO EQUIP. INFORMÁTICA (PJ), MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIA, OUTROS SERVS. TERCEIRO P. JURIDICA-PREPARO, REFORMAS DE PNEUS, SERV TERCEIRO P. JURIDICA PLANTIO, SERV.TERCEIRO P. JURIDICA-PREPARO, SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO CIVIL, SERVIÇOS DE MOTORES ELETRICOS e SERVIÇOS DE GARANTIAS 3º - P.JURID.

Glosou também os créditos das despesas de frete e armazenagem que não fossem relativos às operações de venda, com ônus suportado pela vendedora, bem como das aquisições de produtos pretensamente utilizados no processo produtivo, mas que não se enquadrariam no conceito de insumo.

No tocante ao crédito presumido da agroindústria, as glosas recaíram sobre os valores previstos na Lei nº 10.925/2004, art. 8º, cujo aproveitamento, a partir de 1º/08/2004, teria ficado restrito à dedução, vedada a utilização para

compensação e/ou ressarcimento. Quanto aos valores do crédito no mercado interno, a fiscalização recalculou-os, considerando os percentuais de utilização da cana de açúcar para produção de “mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal”.

Por último, foram glosados os créditos “com depreciação de bens que não pertencem ao processo produtivo, bem como aqueles adquiridos até 30/04/2004”.

A DRF de Bauru (SP), por meio do despacho decisório de fls.367/368, reconheceu parcialmente o crédito, no montante de R\$ 87.002,02, homologando as compensações até o limite do crédito.

Cientificada do despacho, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 420/439, na qual discorreu sobre a distinção da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação à do ICMS e do IPI, transcrevendo doutrina, para concluir pela impossibilidade de equiparação do conceito de insumo do PIS e do IPI, como teria ocorrido na decisão recorrida. Argumentou que, se as leis que instituíram as contribuições ao PIS e COFINS não definiram o que são “insumos” e nem obrigam à utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito, depreende-se que o legislador quis utilizar o sentido comum deste vocábulo na linguagem.

Tratou do conceito de insumo, alegando que nas Instruções Normativas nº 247/02 e nº404/04 teriam extrapolado suas funções ao restringi-lo, defendendo a adoção de um conceito mais amplo. Novamente transcreveu doutrina e jurisprudência.

Refutando as diversas glosas, defendeu que os bens utilizados como insumos tratam-se de 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 pela autoridade fiscal. Mencionou o entendimento da Solução de Divergência nº 12/2007.

O mesmo raciocínio seria aplicável aos combustíveis e lubrificantes adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial. A atividade agroindustrial demanda grande movimentação de máquinas, veículos, matéria-prima, insumos e pessoas, sendo, pois, indispensáveis às suas atividades os gastos com tais produtos. Ademais, em função da não cumulatividade do tributo, o crédito deve ser deferido para todos os produtos que participem do processo industrial.

No tocante aos serviços utilizados como insumos, todos os itens elencados pela fiscalização estariam diretamente ligados ao processo produtivo. Exemplificou mencionando a mão-de-obra de pessoas jurídicas para manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos (vinhaça) utilizados na lavoura da cana-de-açúcar como fertilizante para a preparação do solo, dentre outros.

Reclamou também da glosa referente aos custos de armazenagem, transporte das mercadorias para fins de exportação e despesas portuárias, que estariam diretamente ligados ao processo produtivo.

Alega que o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005 é ilegal ao tratar do crédito presumido:

Com o pretexto de interpretar a legislação vigente, de (3 acordo com sua natureza normativa, o ADI em referência inovou no ordenamento jurídico, em especial o disposto em seu art. 2º acima transcrito, sendo, portanto, manifestamente ilegal. (...)

Assim, os créditos presumidos tanto relativos ao mercado interno como ao mercado externo, sem distinção quanto à destinação da cana de açúcar, deverão ser restabelecidos, possibilitando sua compensação.

Quanto à glosa de despesas de depreciação, disse que a fiscalização não analisou adequadamente a atividade da empresa e os fatos efetivamente ocorridos, sendo improcedente a simples observação de números de contas contábeis.

Concluiu resumindo 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 e, por integrarem os custos de aquisição e fabricação devem gerar crédito, para que não exista desrespeito à regra da não-cumulatividade das contribuições.

A recorrente às fls. 524/525 indica a juntada com o recurso voluntário de Laudo/Parecer técnico para comprovar a essencialidade e imprescindibilidade dos itens glosados em face do processo produtivo /unidade do processo produtivo

(i) o conceito de insumo, para fins de PIS e COFINS, não se confunde com o conceito utilizado na legislação do IPI, sendo que, para fins de apropriação de créditos das referidas contribuições, **não é necessário** haver o desgaste físico do bem, mas a relação de pertinência e essencialidade ao processo produtivo;

(ii) os bens e serviços utilizados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria também devem ser considerados como insumo para fins de PIS e COFINS, pois o art. 3º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 fazem referência ao termo "produção". Ademais, **o laudo técnico apresentado comprova a UNIDADE do processo produtivo da RECORRENTE.**

(iii) os dispêndios com manutenção de equipamentos gerais, reformas de pneus e os insumos indiretos em geral apresentam relação de pertinência e essencialidade ao processo produtivo, **tal como comprovado pelo laudo em anexo**, devendo, portanto, serem passíveis de apropriação de créditos;

b. os bens e serviços utilizados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria também devem ser considerados como insumo para fins de PIS e

COFINS, pois o art. 30 das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 faz referência ao termo "produção". Ademais, o laudo técnico apresentado comprova a unidade do processo produtivo da RECORRENTE.

Ademais recorrente requer a realização de diligência fiscal:

104. Alternativamente, caso se entenda que as razões e elementos já apresentados não seriam suficientes para demonstrar a regularidade dos créditos de COFINS, a RECORRENTE pede a conversão do julgamento em diligência, para que lhe seja dada a oportunidade de trazer aos autos elementos que se entendam necessários para justificar a regularidade dos créditos por ela apropriados, conforme as dúvidas que, eventualmente, vierem a surgir.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Márcio José Pinto Ribeiro**, Relator

1 ADMISSIBILIDADE

Nos termos do relatório, o recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2 DO CONCEITO DE INSUMOS PARA APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE COFINS.

A decisão objeto deste processo foi mantida pela DRJ, embasada na impossibilidade de considerar tais créditos como originados de insumos para a atividade desenvolvida pela Autuada, sendo aplicada a IN SRF nº 247/2002 (PIS/Pasep) e IN SRF nº 404/2004 (Cofins), que estabelecia como insumo aquele aplicado ou consumido em ação direta sobre o produto em fabricação, excluindo os custos, despesas ou encargos que reflitam indiretamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

Todavia, é fato notório que o Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

A partir dessa decisão definitiva do STJ, restou pacificado que, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito deve ser calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínseco à atividade econômica da empresa.

Passo à análise do presente caso quanto à necessidade de conversão do julgamento em diligência para que sejam apuradas a relevância e essencialidade dos itens identificado como insumo pela Recorrente, cujos créditos foram glosados pela fiscalização.

Conforme o voto do acórdão recorrido não se poderia aplicar o conceito ampliado de insumo como pretendido pela recorrente:

(...)

A primeira questão a ser apreciada, e que permeia todo o litígio estabelecido, diz respeito ao conceito de insumo para fins de geração de créditos da não cumulatividade. Para tanto, cumpre analisar o tema à luz da sistemática constitucional, não se devendo perder de vista, aqui, a natureza e finalidade das contribuições em comento.

(...)

De início, cumpre destacar que as hipóteses de desconto de créditos na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas são **exaustivamente** estabelecidas pela Lei, não cabendo alteração por analogia ou interpretação extensiva. Deveras, a legislação de regência dispôs que as contribuições em comento ostentam como base de cálculo o faturamento do sujeito passivo, tomado como um todo, independentemente das operações que ocasionaram o ingresso de receitas (salvo exclusões legais). **Todavia, a legislação tratou de discriminar os bens e operações em relação aos quais se permite a apuração de créditos, em preterição à permissão genérica de creditamento em relação a todos os custos e despesas incorridos na atividade econômica do sujeito passivo (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).**

Referidas leis, ao definirem a possibilidade de creditamento de insumos, destacaram que estes serão, portanto, os bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A título de interpretação e regulamentação do tema, a Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativas SRF nº 247/02 e 404/04, que assim estabelecem, respectivamente:

(...)

Desse modo, incabível a pretensão de se modificar o conceito de insumo empregado pela legislação do PIS e da Cofins, para incluir todos os materiais e serviços adquiridos, mas que sequer exerceram função direta sobre o produto ou serviço objeto da atividade principal.

Conclui-se, portanto, que a pretensão da autora não encontra fundamento no texto constitucional e, antes, o contraria, pois pretende a utilização de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos, em hipóteses vedadas por lei e em manifesta ofensa ao sistema de não cumulatividade moldado pelo legislador, do que resulta, em última análise, a concessão de desoneração tributária inconstitucional.

(...)

Feitas essas considerações sobre o conceito de insumos, é de se ver que a argumentação da interessada baseia-se no chamado “conceito amplo”, do qual restou bastante clara nossa discordância.

Além disso, enquanto a autoridade a quo listou cada item glosado, gerando planilhas de diversas folhas, a recorrente fez alegações genéricas, tais como: “tratam-se de 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 ligados ao processo produtivo”. Nesse caso, caberia perguntar: quais itens glosados são “ferramentas operacionais”, quais são “materiais de manutenção”, etc? A interessada não diz. Cabe ressaltar que este processo é de análise de direito creditório alegado pela contribuinte, e portanto a ela caberia apresentar provas desse direito, do que não se desincumbiu.

Da mesma forma, não foram esclarecidos a quais itens das glosas seriam aplicáveis as conclusões da Solução de Divergência nº 12/2007, o que impossibilita sua adoção no presente caso.

Sobre os combustíveis e lubrificantes, também não foi especificado em que medida eles participam do processo de fabricação de seu produto final, o açúcar e o álcool.

Pelas alegações da interessada, ficou subentendido que ela pretendeu creditar-se de todo o gasto com combustível, inclusive daquele utilizado em sua atividade agrícola (cultivo da cana), movimentação de pessoas e bens e outros, que não a movimentação de máquinas utilizadas na fabricação do produto final. Assim, por não se constituírem em insumos, tais gastos com combustíveis e lubrificantes não geram direito a crédito.

Os exemplos de serviços utilizados como insumos, a mão-de-obra de pessoas jurídicas para manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos (vinhaça) utilizados na lavoura da cana-de-açúcar como fertilizante para a preparação do solo, também não são representativos de despesas com direito a crédito. O primeiro deles pela imprecisão do que seria “mão-de-obra de pessoas jurídicas para manutenção industrial”, uma vez que seria necessário detalhar qual o tipo de serviço prestado e em quais equipamentos, além do fato de não constar tal descrição de serviço glosado nos demonstrativos anexados pela fiscalização. O segundo porque o “transporte de resíduos (vinhaça) utilizados na lavoura da cana-de-açúcar (...)” não guarda relação direta com a produção de açúcar e/ou álcool,

sendo despesa acessória da produção de cana-de-açúcar, que não é seu produto final, e portanto não gera direito a crédito.

Também os gastos de transportes e armazenagem, que não sejam aqueles previstos na legislação (armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, ..., quando o ônus for suportado pelo vendedor), não geram direito a crédito. Novamente a interessada não comprovou que os itens glosados se amoldam à previsão legal.

No tocante às despesas de depreciação, a insurgência da contribuinte é igualmente insipiente, pois não foi simplesmente com base “em números de contas contábeis”, como alegado, que a fiscalização glosou o respectivo crédito. Conforme consta na planilha demonstrativa – Anexo 4 -(fls. 340/358), na coluna Descrição, a fiscalização motivou item a item a razão de cada glosa.

Em síntese, ao contrário da conclusão da recorrente, não restou comprovado que os itens glosados fazem parte do conceito de insumo, afigurando-se corretas as glosas efetuadas.

Quanto à alegação de ilegalidade das Instruções Normativas nº 247/02, nº 404/04 e do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005, esclareça-se que esta Turma de Julgamento não pode apreciá-las, pois questionariam a legalidade desses atos.

Da análise dos argumentos da Autoridade Fiscal e da defesa, bem como em razão da documentação apresentada pela Contribuinte, entendo necessária a realização de diligência para melhor identificar a configuração de insumos sobre as irregularidades apontadas.

Com isso, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, bem como em atenção à necessária busca pela verdade material, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem tome as seguintes providências:

a) Reapurar o crédito objeto do pleito de ressarcimento cotejando as glosas efetuadas pela fiscalização com o Laudo Técnico acostado pela recorrente/recurso voluntário, devendo ser considerado o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

b) Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para a constatação especificada nesta Resolução;

c) Elaborar Relatório Conclusivo e recálculo sobre as apurações e resultado da diligência;

d) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias;

e) Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro