



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13888.720172/2010-97
RESOLUÇÃO	3302-002.927 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª 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**, referente aos créditos apurados no valor de R\$ 85.252,20, de COFINS não cumulativa do 4º trimestre de 2006 vinculados às receitas de exportação. O crédito foi reconhecido parcialmente no valor de R\$ 23.663,46, homologadas as Dcomp vinculadas até o limite do crédito deferido.

A ora Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade oportunidade em que combateu as glosas efetuadas pela Fiscalização.

A 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, em Curitiba/PR, em **Acórdão 06-60.371**, 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: 01/10/2006 a 31/12/2006

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

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: 01/10/2006 a 31/12/2006

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de constitucionalidade 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.

Tomando ciência da decisão em 12/01/2018, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** em 14/02/2018. Pediu a reforma do acórdão recorrido:

RAZÕES DE MÉRITO:

III – DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CRÉDITO DE PIS E COFINS

A Recorrente teceu considerações o conceito de insumo, acostando jurisprudência deste CARF.

III.2 – DA ATIVIDADE EMPRESARIAL DA RECORRENTE – APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS SOBRE INSUMOS APLICADOS NA FASE AGRÍCOLA.

A 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.

III.3 – GLOSAS DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. DA DEMONSTRAÇÃO DA PERTINÊNCIA E DEPENDÊNCIA DOS CRÉDITOS GLOSADOS.

Relacionou as glosas em oito grupos principais, conforme tabela.

Item	Despesas glosadas pela Fiscalização			
01	Serviços utilizados como insumo no setor agrícola			
02	Despesas de depreciação			
03	Aluguéis de veículos			
04	Arrendamento agrícola			
05	Despesas Portuárias/Transporte de empregados			
06	Combustíveis/Ferramentas Operacionais/Insumos Industriais/Materiais de Laboratório/Materiais Elétricos/Materiais de Expediente/Materiais de Limpeza/Materiais de Manutenção/Materiais de Manutenção Civil/Pneus e Câmaras de Ar/Uniforme e Materiais de Segurança do Trabalho			
07	Lubrificantes			
08	Mão de Obra Manutenção Pneus/Mão de Obra Manutenção P. e Mão de Obra Manutenção P.J.			

Ao final, pediu que o seu Recurso seja conhecido e provido, reconhecendo-se os créditos originalmente pleiteado.

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

1. Das premissas consideradas para tratar de insumos

Recorrente: Argumentou que desenvolve, dentre outras, as atividades de importação, exportação, produção e comercialização de açúcar, álcool, cana-de-açúcar e demais derivados. Devem ser considerados insumos os bens e serviços utilizados na fase agrícola do seu processo produtivo, pois para as empresas agroindustriais, a produção agrícola é indispensável para a industrialização (no caso, do açúcar e do álcool). É sociedade anônima aberta com a atividade principal “holding de instituições não-financeiras” e atividade secundária “fabricação de álcool”.

ACÓRDÃO DRJ: Partindo das Leis nº. 10.637/02 e Lei nº 10.833/03, e a regulamentação vigente à época da decisão, a Instrução Normativa nº 247/02 e IN 404/04, a DRJ extraiu o conceito de insumos para a aplicação em sua decisão, ora combatida. Afirmou que insumos são 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”. O termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem necessário à atividade, mas apenas aqueles consumidos diretamente na fabricação do produto destinado à venda.

2. Da atividade da Recorrente

A Recorrente desenvolve, dentre outras, as atividades de importação, exportação, produção e comercialização de açúcar, álcool, cana-de-açúcar e demais derivados. Na sua atividade, na fase agrícola e por ocasião da colheita de cana, necessita de atividades ligadas ao preparo do sol, trato da soca, serviços de muda e plantio, dentre outras. Tais custos são aptos à apuração de créditos. Afirma que se trata de despesas incorridas no processo produtivo sem as quais é impossível a obtenção do açúcar e do etanol.

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.

3. Da manutenção da glossa

A análise por parte da DRJ dos dispêndios considerados insumos pela Recorrente, tais como ferramentas operacionais, materiais (partes e peças) de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool, foram rejeitados por dois motivos:

- c) gastos realizados nas 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;
- d) gastos realizados na atividade industrial: não há provas concretas a respeito de qual seria o bem e quais seriam os materiais (partes e peças) que são utilizados na área industrial, não demonstra sua vinculação ao processo produtivo de açúcar (álcool está sujeito à sistemática cumulativa) e não prova que tais bens não foram incorporados ao ativo imobilizado.

4. Dos fundamentos para o PEDIDO DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Pode-se conferir às fls. (DOC. 05) o descriptivo do Laudo Técnico em que a Recorrente descreve as atividades de produção de açúcar e álcool e produção de cana de açúcar, às fls. 496-497:

Há ainda a considerar o transporte de insumos necessários ao plantio, aos tratos culturais, ao combate a pragas e ervas daninhas, tratamentos fitossanitários e transporte de funcionários de modo geral. Também há de se considerar o suporte essencial aos equipamentos de colheita, transbordo e transporte final até a fábrica que necessita de sincronismo

absoluto com o processo industrial a fim de evitar prejuízos e perda de eficiência industrial e de tempo.

(...)

Levando-se em conta que uma usina que processa cerca de 12.000 toneladas de cana por dia, utiliza cerca de 6 frentes de corte, cada frente pode trabalhar com 20 homens por turno, pode-se imaginar a complexidade do planejamento agrícola e industrial necessário para suprir a indústria com matéria-prima sem que se formem filas na entrada da indústria e nem que ocorram paradas na industrial.

O Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17.12.2018 evidenciou as repercussões oriundas do julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, definiu a obrigatoriedade em se observar o critério da essencialidade e o critério da relevância.

Critério da essencialidade: do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, ou seja, 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.

Critério da relevância: 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, seja por imposição legal.

Ao tratar do INSUMO DO INSUMO (ITEM 3), o Parecer 05/2018 destacou a possibilidade de apuração de créditos que em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo):

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “*elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço*”, cumprindo o critério da *essencialidade* para enquadramento no conceito de insumo. (Grifei).

Este CARF analisou caso semelhante que envolveu o conceito de insumo na agroindústria de produção de cana e de álcool, reconhecendo o crédito sobre diversos itens analisados para o caso concreto (Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção, Decisão 3402-004.758, publicado em 16.11.2017, Relator Waldir Navarro Bezerra).

Quanto ao tema, o CARF editou, em 2024, a Súmula 189:

Súmula Carf 189: 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.

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

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 insumo do insumo, 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.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos