



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15868.000036/2010-41
ACÓRDÃO	3401-014.116 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLEALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CREDITAMENTO.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário nos termos da diligência.

Assinado Digitalmente

LAÉRCIO CRUZ ULIANA JUNIOR – Relator e Vice-presidente.

Assinado Digitalmente

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laércio Cruz Uliana Junior, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto[a] integral), Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Paula Pedrosa Giglio, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marco Unaian Neves de Miranda.

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo fiscal decorrente de Autos de Infração lavrados pela fiscalização da Receita Federal, visando à determinação de retificação da DACON em decorrência de glosas de créditos de PIS/PASEP e COFINS no montante de R\$ 139.802,02 (PIS/Pasep) e R\$ 730.110,91 (COFINS), referente ao 2º trimestre/2005.

A fiscalização da DRF/Araçatuba, SP, glosou créditos da empresa CLEALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A informados no DACON relativos a: bens utilizados como insumos (Material Intermediário–Serviço de Manutenção, Material Intermediário–Serviço de Manutenção Industrial, Frete, e Energia Elétrica), encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, créditos presumidos de atividades agroindustriais e créditos sobre frete pago a pessoas físicas. As glosas fundamentaram-se na vedação legal ao creditamento de PIS/COFINS sobre aquisições que não sejam utilizadas na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

A contribuinte apresentou impugnação alegando ser pessoa jurídica agroindustrial com atividades que se estendem desde a lavoura até a comercialização dos produtos. Sustentou que os insumos glosados foram regularmente adquiridos e integralmente consumidos no processo produtivo, argumentando que não se deveria aplicar o conceito restritivo de insumo do IPI/ICMS ao PIS/COFINS. Alegou direito ao método de apropriação direta por meio de contabilidade de custos integrada e requereu perícia técnica para definição de seu processo produtivo.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento da 7ª Região Fiscal (DRJ07) julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o lançamento, com a ementa:

"JULGAMENTO. MATÉRIA JÁ APRECIADA. IMPOSSIBILIDADE. Não pode a Administração Tributária manifestar-se novamente sobre matéria já julgada, sob risco de, em prejuízo da segurança jurídica, emitir decisões dissímeis."

A DRJ fundamentou que a autuação originou-se da análise dos processos de ressarcimento nº 13822.000130/2005-33 (PIS/Pasep) e 13822.000131/2005-88 (COFINS), nos quais as manifestações de inconformidade foram julgadas improcedentes pela DRJ/RPO e posteriormente mantidas pelo CARF. Concluiu que não poderia manifestar-se novamente sobre matéria já julgada, frisando que não foram apreciadas as alegações da contribuinte pelo fato de já haverem sido objeto de julgamento nas manifestações de inconformidade correspondentes.

Inconformada com a decisão da DRJ, a empresa CLEALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A interpôs Recurso Voluntário junto ao CARF. Preliminarmente, sustenta que a DRJ se recusou a apreciar as razões argumentadas e silenciou sobre o pedido de apensamento dos processos, constituindo cerceamento de defesa desmembrar os autos sem permitir defesa completa. No mérito, reitera que os insumos glosados se amoldam ao conceito legal previsto no Artigo 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, argumentando que as limitações impostas pelas leis são inconstitucionais.

Contesta especificamente as glosas dos diversos itens, alegando que seu processo produtivo agroindustrial se inicia na lavoura e termina na comercialização, devendo ser respeitado seu sistema de custo integrado. Requer a realização de perícia técnica e o cancelamento das glosas efetuadas.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, Relator

Conheço do recurso eis que atende os requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade.

O feito foi convertido em diligência nos seguintes termos da resolução nº 3401-002.724:

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem: (i) intime a recorrente a juntar aos autos laudo técnico descritivo de seu processo produtivo de açúcar, indicando: (a) os insumos utilizados em cada fase de produção, com completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo e as notas fiscais glosadas a que se referem estes insumos; (b) a descrição e o uso dos bens do ativo imobilizado no processo de produção que foram glosados, especificando-os; (c) a segregação dos fretes em venda, compra de insumos e movimentação intercompany; acompanhada das respectivas notas fiscais glosadas; (d) os percentuais de cana-de-açúcar adquirida de terceiros e produzidas pela própria empresa para o período analisado; e (e) os insumos e bens do ativo permanente que são comuns à produção de açúcar e álcool, detalhando-os; (ii) analise os documentos e informações trazidas pela recorrente e, a partir destes, elabore relatório circunstanciado sobre os créditos declarados e as glosas realizadas, levando em consideração os critérios atualmente vigentes sobre o tema; (iii) dê ciência ao contribuinte sobre o teor das conclusões para, querendo, manifestar-se em 30 (trinta) dias; e (iv) ao final do prazo, devolva os autos ao CARF para fins de prosseguimento do julgamento.

Vencidos os conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos e Winderley Morais Pereira, que votavam por enfrentar o mérito. O conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles acompanhou a relatora pelas conclusões. O conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Posteriormente veio o resultado da diligência nos seguintes termos:

RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA

Empresa: Clealco Açúcar e Alcool S/A – Em Recuperação Judicial CNPJ : 45.483.450/0001-10

Auto de Infração PIS/COFINS 15868.000036/2010-41

CARF - Resolução nº 3401-002.724 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária

1. Na resolução identificada acima, sessão de 27/04/2023, o CARF converteu o julgamento em diligência para intimar a recorrente a juntar elementos aos autos. Após, seja feita a análise e elaboração de relatório circunstanciado sobre os créditos declarados e as glosas realizadas, levando-se em consideração os critérios atualmente vigentes sobre o tema. Emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 1 para atendimento do requerido na resolução do Carf, constando, também, os autos de infração 15858.001184/2009-49 e 15868.000039/2010-84, que contém resoluções com o mesmo teor.

2. No atendimento da intimação apresentou Laudo Técnico Fercien com o título “Laudo Técnico Análise do Processo Produtivo do Açúcar e do Alcool – Avaliação do Uso de Materiais e Serviços”, e Laudo Técnico pwc. O conceito de insumo atualmente vigente é o estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR e no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05 de 17/12/18, que para apuração de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Na realização da ação fiscal o conceito de insumo para fins de apuração dos créditos de PIS e Cofins vigente era o contido nas IN SRF nº 247/2002 e IN SRF nº 404/2004, respectivamente.

3. Às folhas 245/271 estão o “Auto de Infração – Glosa de Créditos do PIS” e “Auto de Infração – Glosa de Créditos da Cofins” com a análise dos créditos solicitados em compensações, contidos em Declaração de Compensação, com créditos apontados em Créditos das Contribuições para o PIS e Cofins. Na ação fiscal desenvolvida em março/2010 houve glosas de créditos sobre os valores declarados em DACON do 2º trimestre 2005 em bens utilizados como insumos (linha 2) e encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado (linha 9). Vigiam a época a IN SRF 247/2002, artigo 66, e IN SRF 404/2004, artigo 8º, que tratavam do conceito de insumo a previsto no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Os encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, previstos nos incisos VI de ambas as citadas leis, eram disciplinados pela IN 1 SRF 457/2004, artigo 6º, inciso II. As fundamentações legais dos itens glosados estão descritas nos autos de infração da seguinte forma:

Material Intermediário – Serviço de Manutenção

Da análise da planilha 01 (Mat. Intermediário - Serv. Manutenção) e das notas fiscais nela relacionadas, constatamos que os gastos constantes da planilha 01 não se referem à aquisição dos insumos matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados ou aplicados diretamente no processo de fabricação do açúcar, mas sim são referentes a gastos gerais e/ou despesas diversas.

Dentre eles, por exemplo, despesas com manutenção de veículos, caminhões, ônibus, máquinas agrícolas, à recauchutagem e aquisição de pneus etc e, portanto, relacionados ao transporte de matéria-prima, pessoal e/ou produtos diversos, tais como pilhas alcalinas, locação de veículos.

Tais gastos não atendem ao critério para caracterização como insumos, pois eles não se dão no âmbito da fabricação do açúcar, ao longo da linha de produção, mas sim em etapas anteriores ou posteriores à produção. Podemos citar, por exemplo, os ocorridos com Araçatuba Diesel SA (peças para caminhões e ônibus), Sotreq SA (peças para tratores), Megatec Equipamentos Rodoviários (peças para caminhões, ônibus, semi-reboques), Campneus Lider em Pneumáticos (pneus e câmeras de ar).

Material Intermediário – Serviço de Manutenção Industrial

Foi constatado que os gastos classificados pelo contribuinte como Mat. Interm. — Serv. Manutenção Industrial, fls. 88 a 104, em geral, referem-se a produtos a serviços consumidos no processo produtivo industrial, tais como partes e peças de máquinas, serviços de reparo e de manutenção em maquinário etc.

No entanto, dentre eles, esta fiscalização encontrou alguns gastos com bens que não foram diretamente consumidos na fabricação dos bens destinados à venda.

Para exemplificar, podemos citar gastos com construção civil (A&F Construção Civil, Betonbras Concreto Ltda, Polimix Concreto Ltda, Construtora Bema Ltda), com serviços e peças para veículos, tratores, máquinas agrícolas (Centro de Torneamento Tonheiro Ltda), com chapas de madeirit, esquadrias de madeira, vergalhão e barras de aço.

As aquisições, que não se enquadram no conceito de insumos foram identificadas na Planilha 02, e totalizadas a parte na Planilha 02A, as aquisições não identificadas como insumos totalizam os valores de R\$ 166.915,04, R\$ 110.697,91 e R\$ 45.378,97, respectivamente, em abril, maio e junho de 2005.

Frete

O seguro e o frete para a entrega de insumos compõem a base de cálculo dos créditos a serem descontados, quando correrem por conta do adquirente e desde que pagos a pessoa jurídica, por integrarem os custos, conforme disposto no artigo 3º, §3 da Lei 10.833/03. As despesas abaixo relacionadas foram glosadas, pois não ocorrem para entrega de insumos (cópias às fls. 166 a 172):

Base de cálculo do crédito a descontar referente ao ativo imobilizado – Lei 10.833/03, §§ 14 e 16, e Lei 11.051/04, art 2º (linha 10 da Ficha 12 do DACON)

O artigo 3º, inciso VI e § 1º, inciso III, da Lei 10.833/03, estabeleceu o direito de desconto de créditos referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados no processo industrial de fabricação dos bens destinados à venda, calculados com base na depreciação mensal.

2 A Lei 10.865 acrescentou o § 14 ao artigo 3º da Lei 10.833/03, estabelecendo como opção, que os créditos referentes às máquinas e aos equipamentos utilizados na fabricação dos bens destinados à venda, fossem calculados com base no valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição. Tal opção não foi dada a outros bens incorporados ao ativo imobilizado, apenas às máquinas e equipamentos. Ainda a Lei 10.865/04, em seu artigo 31, vedou o desconto de créditos dos bens ao ativo imobilizado relativamente a bens adquiridos até 30/04/2004. Já a Lei 11.051/04, artigo 2º, estabeleceu como opção ao cálculo com base na depreciação mensal (artigo 3º, § 1º, III da Lei 10.833/03), o cálculo com base no valor correspondente a 1/24 do custo de aquisição de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, empregados em processo industrial do adquirente, relacionados em ato do Poder Executivo (Decreto nº 5.222/2004) e adquiridos após 01/10/2004.

A regulamentação foi disciplinada pela IN SRF 457/04.

4.A Receita Federal do Brasil aprovou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, em 17/12/2018, apresentando as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação do PIS e da Cofins estabelecida no julgamento do recurso especial 1.221.170/PR, devendo ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Abaixo estão transcritos itens deste parecer entendidos como sendo relacionados aos créditos objetos da análise a ser realizada nos autos de infração:

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

...

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de

novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

...

3. *INSUMO DO INSUMO* 45.Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos 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).

46.Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

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.

3 48.Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

...

87.Perceba-se que, em razão de sua interpretação restritiva acerca do conceito de insumos, esta Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços utilizados na manutenção dos ativos diretamente responsáveis pela produção dos bens efetivamente vendidos ou pela prestação dos serviços prestados a terceiros.

88.Ocorre que, conforme demonstrado acima, a aludida decisão judicial passou a considerar que há insumos para fins da legislação das contribuições em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, e não somente na etapa-fim deste processo, como defendia a esta Secretaria.

89.Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na

manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo)

...

95. Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.

...

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003)

...

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.).

5. As glosas efetuadas na ação fiscal desenvolvida na empresa em 2010, atividade de produção de açúcar e álcool, se deram em razão da não consideração pela Receita Federal de créditos apurados sobre os dispêndios ocorridos na cultura da cana de açúcar e o seu transporte até a indústria, entendimento alterado pelo Parecer Normativo, que conforme itens 45 a 48 se enquadram no conceito de insumos para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins.

6. Nos valores de depreciação de bens do ativo imobilizado apontados na apuração dos créditos feita pela empresa referente aos grupos veículos e máquinas e equipamentos foram realizadas glosas em razão destes não serem utilizados na produção dos bens destinados à venda, sendo alguns em atividades administrativas (veículo leves) e caminhões, tratores, carretas, reboques canavieiros utilizados na lavoura e transporte da cana de açúcar, além de telefones, rádios, etc. As previsões legais para os descontos dos créditos estão nos incisos VI dos artigos 3º das Leis 10.637 e 10.833.

7. No item 88 dispõe que há insumos em qualquer etapa o processo de produção de bens destinados à venda, e não somente na etapa fim deste processo. Assim,

para caracterizar determinado bem ou serviço como insumo do processo produtivo, necessário se torna o exame da sua essencialidade ou relevância, ainda que a sua aplicação seja em estágio distinto da etapa-fim do processo de produção. Observa-se que o mencionado Parecer Normativo, com fundamento na legislação do Imposto de Renda da Pessoas Jurídica, dispõe que a modalidade de creditamento das contribuições (inciso II ou VI da Lei nº 10.637, de 2002, da Lei nº 10.833, de 2003) relativamente aos dispêndios com manutenção e reposição de peças de ativos produtivos da pessoa jurídica está relacionada à incorporação ou não ao ativo imobilizado da seguinte forma: a) os dispêndios que resultem acréscimo de vida útil do bem superior a um ano devem ser incorporados ao ativo imobilizado e a apuração de crédito ocorrerá à medida da depreciação do bem, nos termos do inciso VI das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003; b) os dispêndios que resultem acréscimo de vida útil do bem inferior a um ano não devem ser incorporados ao ativo imobilizado, mas tratados como custo do processo produtivo, e a apuração de crédito ocorrerá com base na modalidade de insumos, nos termos do inciso II das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

8. Diante do exposto acima foi feita uma reanálise nos arquivos apresentados na ação fiscal e reclassificados os itens entendidos com direito ao desconto dos créditos com base no PN Cosit nº 5/2018. Os valores constam no Anexo “Diligência 2Trim2005”. Na planilha “bens utilizados como insumo” na coluna “Diligência – Glosas” estão os valores considerados como reversão das glosas efetuadas na ação fiscal, assim como na planilha “depreciação imob”. Em “Fiscaliz – Diligência” estão os valores apresentados nos DICON, nos arquivos Clealco, o resultado da ação fiscal e as apurações nesta diligência.

9. Os créditos contidos nos pedidos de ressarcimento, os apurados na ação fiscal e os apurados após esta diligência são:

PIS	abr/05	mai/05	jun/05	2º Trim/2005
Crédito Informado no DICON/PER	127.385,38	97.132,27	88.674,77	313.192,42
Crédito apurado na ação fiscal	63.840,09	50.681,49	58.868,82	173.390,40
Crédito apurado na diligência	74.102,66	64.510,59	73.665,91	212.279,16

COFINS	abr/05	mai/05	jun/05	2º Trim/2005
Crédito Informado no DICON/PER	586.744,83	447.397,06	408.441,26	1.442.583,15
Crédito apurado na ação fiscal	294.051,41	233.441,96	271.153,22	798.646,60
Crédito apurado na diligência	341.321,40	297.139,64	339.309,52	977.770,55

10. Concluída a diligência com apurações dos valores entendidos como direito aos créditos de PIS e Cofins. Nesta data dá-se a ciência, através do Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, cadastrado na Receita Federal, à Clealco Açúcar e Alcool Ltda, e em querendo se manifestar o faça dentro do prazo legal de 30 dias, posteriormente os autos sejam devolvidos ao CARF para julgamento.

(assinado digitalmente)

GILSON APARECIDO LONGO

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil Matr. 877611 06/12/2023

Tem-se, portanto, que, por conta da diligência – e à vista da documentação apresentada pela parte interessada (o ônus da prova acerca da existência de saldo credor é da parte que a vindica) – os créditos foram redimensionados à luz do que decidido pelo STJ por ocasião do julgamento do REsp nº 1221170/PR, considerando-se, pois, o que imprescindível para o desenvolvimento da sua atividade econômica.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e no mérito dou parcial provimento para reverter as glosas nos termos da diligência.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior