



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 15868.720081/2012-87  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3301-001.026 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 30 de janeiro de 2019  
**Assunto** PIS/COFINS, REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE  
**Recorrente** CLEALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem (i) intime a Recorrente para trazer aos autos, em 60 dias, prorrogáveis uma vez por igual período: a) Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, para o produto AÇÚCAR, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo; b) Indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos; c) Apontar e descrever o uso de bens do ativo imobilizado no processo de produção que foram glosados, especificando-os; d) Apresente a segregação entre os fretes: 1- venda; 2- compra de insumos e 3-intercompany, indicando as respectivas notas fiscais que foram glosadas; e) Esclarecer se, para o período em análise, a cana de açúcar foi adquirida na integralidade de terceiros/pessoas jurídicas. ii) Indique os insumos e os bens do ativo permanente que são comuns à produção de açúcar e de álcool, detalhando-os. iii) Ato contínuo à juntada da documentação pelo contribuinte (itens i e ii), manifeste-se a autoridade fiscal, considerando o disposto no Parecer Normativo RFB nº 5/2018. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira e Ari Vendramini, que votaram por converter o julgamento em diligência para a juntada aos autos dos documentos recebidos pela Fiscalização e devolvidos ao contribuinte.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane

Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de auto de infração de PIS e de COFINS (fls. 1.284/1.294), não cumulativos.

Segundo o relatório na análise dos créditos de PIS e COFINS informados pelo sujeito passivo em seus Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - DACON que foram objeto de pedidos de ressarcimento foi apurado o que se segue:

### a) Bens e serviços utilizados como insumos

A fiscalizada produz açúcar bruto e álcool. São considerados insumos os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos no processo de fabricação dos bens destinados à venda. Foram glosados bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo, por não serem utilizados ou aplicados diretamente no processo de fabricação dos bens destinados à venda, tais como:

- partes, peças e/ou serviços para manutenção de caminhões, tratores, máquinas/equipamentos agrícolas, ônibus, veículos, reboques, aquisição/reforma de pneus;

- gastos com imobilizações, tais como serviços de construção civil, serviços de montagens industriais, elaboração de projetos industriais/engenharia, com materiais destinados à construção civil e/ou manutenção de edifícios (areia, cimento, tinta, etc.);

- despesas com serviços agrícolas diversos: com terraplanagem, análise de solo, colheita mecanizada de cana, com fornecedores cuja atividade principal, conforme CNPJ, é a prestação de serviços agrícolas de preparação de terreno, cultivo e colheita, cujas notas fiscais examinadas tem como descrição genérica serviços prestados, e outros; transporte de pessoas; despesas diversas, referentes a serviços de conservação de estradas, a roupas de uso profissional, serviços de despachantes/documentos de exportação, serviços de assessoria, fornecedores cuja atividade principal é a locação de outros meios de transporte (a Nota Fiscal tem a descrição genérica de serviços prestados) a manutenção rede radio, a locação de equipamentos diversos e outras;

Tais gastos não atendem ao critério para caracterização como insumos, pois eles não se dão no âmbito do processo produtivo do açúcar e do álcool, mas sim em etapas anteriores ou posteriores à produção do produto final.

Além disso, o sujeito passivo considerou como insumos, alguns produtos químicos sujeitos a alíquota zero, classificados no capítulo 31 da NCM e na posição 38.08 da NCM o que não gera direito a crédito.

### b) Método de apropriação de crédito

Não foi aceito o método de determinação eleito pelo contribuinte: “Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de Exportação com Base na Proporção dos Custos Diretamente Apropriados”, pelas razões a seguir expostas.

O contribuinte produz açúcar e álcool que estão sujeitos à incidência não cumulativa. Informou que o rateio dos custos aplicados aos produtos fabricados foi de 95% açúcar e 5% etanol. Analisando os arquivos digitais apresentados, os valores informados no DACON não correspondem a valores apurados com base no método da apropriação direta ou rateio, pois o sujeito passivo considerou todos os custos como sendo vinculados à receita da exportação, apesar de realizar vendas no mercado interno.

Aplicou-se o método de rateio proporcional da receita bruta aos insumos, à energia elétrica.

c) Base de Cálculo do crédito a descontar referente ao ativo imobilizado

A interessada utilizou o critério dos créditos acelerados para a apuração das bases de cálculo dos créditos referentes ao ativo imobilizado.

A legislação prevê o direito de desconto de créditos referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados no processo de fabricação dos bens destinados à venda calculados com base na depreciação mensal. Em relação a máquinas e equipamentos utilizados na fabricação dos bens destinados à venda é permitido o cálculo com base em 1/48 do valor de aquisição. A lei 11.051/2004 permitiu o cálculo com base em 1/24 do custo de aquisição de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, empregados em processo industrial do adquirente.

Foram apuradas as seguintes irregularidades:

- foi apurado crédito de bens diferentes de máquinas e equipamentos (tais como veículos, motos, micro-ônibus, caminhões, etc.);

- apurou-se crédito de bens que não foram utilizados exclusivamente no processo industrial, tais como: rádios, computadores de bordo, tratores, lavador de veículos, replantador de cana, colheitadeira etc.

Foi aplicado o percentual de rateio nos valores da base de cálculo dos bens do ativo imobilizado.

d) Créditos presumidos - Atividades agroindustriais

Foi apurado crédito presumido decorrentes da aquisição de cana de açúcar.

O contribuinte apurou crédito sobre frete pago às pessoas físicas que não gera crédito.

O art. 11 da Lei 11.727/2008 está suspensa a incidência das contribuições na venda de cana de açúcar para pessoas jurídicas produtoras de álcool. Portanto, o sujeito passivo não tem direito ao cálculo dos créditos sobre aquisição de cana destinada à produção do álcool. Considerando que a cana é insumo comum, aplicou-se o rateio.

A interessada foi cientificada em 14/05/2012 e apresentou a impugnação (fls. 1.305/1.324) em 12/06/2012 alegando em síntese:

Inicialmente faz exposição a respeito do direito ao crédito da PIS/Cofins, relatando o histórico da edição dos atos legais, faz considerações sobre o conceito de não-cumulatividade, destacando a diferença entre esse conceito, para o PIS e Cofins, e o conceito aplicável ao ICMS e IPI, que não foi observada pela fiscalização.

Continua, dizendo que mantidas as restrições impostas pela fiscalização, as contribuições tornam-se cumulativas e as tornam inconstitucionais e ilegais, devendo

ser observada a lei e os mandamentos constitucionais, em especial, a vontade do legislador, e que as Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, ao impor um rol taxativo de créditos a serem aproveitados (art. 3º) não se mostram adequadas e subsumidas ao comando constitucional contido no §12, do art. 195, da CF, ficando evidenciada a inconstitucionalidade das limitações ao direito de créditos de PIS/Cofins, tal como colocada nas referidas leis.

Assim, na esteira do entendimento constitucional, é necessário o reconhecimento do direito de crédito em relação a todas as despesas necessárias à produção do resultado econômico e, não sendo esse o entendimento a ser esposado, é certo que o procedimento fiscal é absurdo, pois glosou grande parte dos créditos levantados pelo contribuinte, de modo a deixar a descoberto uma enorme quantidade de receitas da pessoa jurídica a ser tributada a uma alíquota de 9,25%, sendo que todos os insumos glosados são aplicados no processo produtivo do requerente.

Cita decisão do CARF no sentido de reconhecer como insumo todo e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa.

Alega que a sua atividade se estende desde a lavoura até a comercialização de seus produtos e subprodutos no mercado interno e externo.

Que no processo produtivo são utilizados tratores, caminhões e máquinas para tais procedimentos e, assim, as peças para esses veículos são indispensáveis para o processo de produção.

Que deve ser aplicada a legislação do IRPJ para fins de reconhecer os insumos que autorizam a apropriação dos créditos de PIS/COFINS, considerando todos os custos e despesas vinculadas ao processo produtivo da defendente.

Material Intermediário - Serviço de Manutenção Industrial.

Alega que no decorrer do processo produtivo são consumidos inúmeros insumos dentre os quais aqueles glosados indevidamente pela fiscalização, tais como: serviços de reparação de equipamentos, manutenção na moenda e outros, todos são equipamentos e serviços utilizados no processo produtivo, de modo que, sem estes insumos o processo não decorre sem prejuízos para a defendente.

Do direito ao crédito do frete.

Contesta a glosa referente a fretes pagos a pessoa jurídica quando atinentes a transporte de pessoal, de mercadorias para terceiros e aquisição de materiais. Alega que entre as glosas constam despesas de frete nas operações de venda, o que está expressamente previsto no inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003.

Requer o afastamento das glosas no tocante às notas de transporte e que originaram o crédito, em especial as de remessas de mercadorias cujo ônus foi suportado pela Defendente.

Do método de apuração dos créditos

A fiscalização ao arrepio da lei desconsiderou o método de apropriação dos créditos elaborados pelo contribuinte e optou pelo meio mais oneroso para quem paga o imposto e que lhe era mais benéfico, sob o argumento de que todos os custos da cana, seu processamento, extração de caldo, suporte industrial e outros são apropriados para o produto açúcar.

Quanto à alegação de que todos os custos referentes à cana foram destinados ao açúcar e que os únicos custos que foram apropriados para a produção do álcool foram os referentes à fábrica de álcool e depósito de álcool, a interessada informa que o sistema de custo integrado serve exatamente para separar os custos destinados à fabricação do açúcar e do álcool, etc. de modo que os insumos destinados a cada processo sejam efetivamente direcionados aos seus respectivos centros através das requisições contábeis.

Todo o volume de cana, o processo de extração do caldo e o suporte industrial, são exatamente custos da fabricação de açúcar, vez que cem por cento do caldo resultante desse processo é destinado à fábrica de açúcar para produção do VHP que é exportado e submetido à incidência não cumulativa do imposto.

Para a fábrica do álcool somente é encaminhado o mel final que resulta do processo de fabricação de açúcar o qual vai juntamente com seu respectivo custo de resíduo industrial.

A fiscalização argumenta que toda a cana foi apropriada no processo de fabricação do açúcar, independente se dela foi elaborado álcool, entretanto, não houve fabricação de álcool direto da cana, já que as condições de mercado levaram as destilarias a tornarem-se usinas e, nesse processo, enfatizarem a produção de açúcar por ser economicamente mais rentável.

O segundo argumento fiscal é no sentido de que os razões não permitem identificar quais são os produtos, insumos ou fornecedores dos custos apropriados, pois só informam o número da requisição do material, ora, e qual a ilegalidade ou irregularidade existente em tal procedimento.

A fiscalização alega que há razões apresentados e informados, cujos produtos, notas fiscais e fornecedores relacionados não constam nos Livros Auxiliares, nem nas planilhas com a descrição dos insumos informados. Os livros auxiliares não são livros obrigatórios e não possuem regramento específico para seu preenchimento de modo que a defendente adota os procedimentos que melhor atendam seu gerenciamento.

Inexistem custos comuns que são apropriados somente à receita não-cumulativa, conforme trabalho em anexo que demonstra o processo de fabricação do açúcar e o de fabricação do álcool, sendo ambos independentes e partindo de pontos totalmente distintos.

O início do processo de fabricação de álcool é o mel pobre resultante como resíduo industrial do processo de fabricação do açúcar o qual possui seu custo que é efetivamente considerado.

Da energia elétrica

Reitera os argumentos do item anterior.

Dos encargos de depreciação dos ativos

Nesse caso, alega que a lei faz referência expressa aos bens do ativo imobilizado utilizados na **fabricação ou produção** dos bens e produtos destinados à venda, não estabelecendo a necessidade de contato direto e desgaste na composição do produto final, ou seja, os caminhões, tratores, reboques são inseridos no processo produtivo e, na comercialização, são necessários veículos, telefones, computadores e outros equipamentos para que o processo industrial seja completo.

Quanto à limitação de apropriação desse tipo de crédito para os bens adquiridos anteriormente a maio e outubro de 1994, o requerente entende que afronta o princípio da legalidade, pois o direito ao crédito foi previamente constituído com a entrada do bem no ativo, havendo direito adquirido desde tal evento e somente a apropriação do direito pré-constituído se dá mês a mês, conforme previsto na lei.

Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, em especial pela designação de perícia técnica para definição do processo produtivo da interessada, sendo que ao final, deve ser feita a aplicação do direito à realidade fática, cancelando as glosas realizadas e respeitando-se o procedimento de apuração do crédito adotado pela defendente, uma vez que previsto na lei, com as justificativas apresentadas no decorrer da presente, por ser medida de direito e da mais lúdima Justiça.

A 16ª Turma da DRJ/RJ1, no Acórdão nº 12-64.676, manteve as glosas dos créditos, com decisão assim ementada:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERICIA A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.*

*PROVA. JUNTADA POSTERIOR. A prova documental deverá ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que a interessada demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

*ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.*

*A arguição 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: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009*

*CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE DEPRECIÇÃO. Apenas as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, isto é, diretamente ligados ao processo produtivo da empresa podem gerar despesas de depreciação que dão direito ao creditamento na apuração do PIS e da Cofins.*

*DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS COMUNS VINCULADOS A RECEITAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA E EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. NECESSIDADE.*

*No caso da existência de despesas, custos e encargos comuns vinculadas a receitas sujeitas à incidência não-cumulativa e receitas comuns, não havendo sistema contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessário se faz a apropriação por meio de rateio proporcional, nos termos do disposto no § 8º, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*(...)*

Em Recurso Voluntário, a empresa reitera os argumentos da sua manifestação de inconformidade, para pleitear o reconhecimento dos créditos. Ademais, defende o método direto de apropriação dos créditos, que fora desqualificado pela fiscalização para o método do rateio proporcional.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, a análise fiscal efetuada voltou-se à verificação dos créditos de PIS/COFINS informados pelo contribuinte no DACON, que foram objeto de pedidos de ressarcimento/compensação.

A fiscalização utilizou os livros fiscais/contábeis e demais documentos, bem como as informações e esclarecimentos prestados pelo contribuinte.

As glosas são analisadas a seguir.

### **Bens utilizados como insumos**

A fiscalização aplicou o conceito de insumo das Instruções Normativas nº 247 e 404 para demarcar o que poderia ser objeto de tomada de crédito pelo contribuinte.

A atividade-fim da empresa é a industrialização da cana de açúcar, resultando como bens produzidos e destinados à venda, o açúcar bruto e o álcool.

Informou a fiscalização que, em análise às informações constantes nos relatórios e arquivos digitais com a descrição de bens e serviços que serviram de base para cálculo de créditos das contribuições, em consulta ao CNPJ dos fornecedores e no exame por amostragem das notas fiscais, constatou que há bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo previsto na legislação, pois não teriam sido utilizados ou aplicados

diretamente no processo de fabricação do açúcar e álcool, mas sim em etapas anteriores ou posteriores à produção.

Dentre tais bens e/ou serviços que não se enquadram no conceito de insumo, segundo a autoridade fiscal, há despesas incorridas com maquinário agrícola, com caminhões, com plantio e colheita de cana de açúcar. Sendo a atividade-fim da empresa voltada para a produção de álcool e açúcar, não haveria que se falar, na área agrícola, de fabricação de produto ou de bens que participem diretamente na produção de bens destinados a venda. Foram também considerados como insumos pelo sujeito passivo, outros bens e/ou serviços não aplicados diretamente no processo industrial de fabricação dos produtos açúcar e álcool.

Os bens e/ou serviços que não se enquadram no conceito de insumo, apontados pela fiscalização, são:

- partes, peças e/ou serviços para manutenção de caminhões, tratores, máquinas/equipamentos agrícolas, ônibus, veículos, reboques, aquisição/reforma de pneus.

- gastos com immobilizações, tais como serviços de construção civil, serviços de montagens industriais, elaboração de projetos industriais/engenharia, com materiais destinados à construção civil e/ou manutenção de edifícios (areia, cimento, tinta, etc.).

- despesas com serviços agrícolas diversos: com terraplanagem, análise de solo, colheita mecanizada de cana, com fornecedores cuja atividade principal, conforme CNPJ, é a prestação de serviços agrícolas de preparação de terreno, cultivo e colheita.

- gastos com transporte de pessoas.

- despesas diversas referentes a serviços de conservação de estradas, a roupas de uso profissional, serviços de despachantes/documentos de exportação, serviços de assessoria, fornecedores cuja atividade principal é a locação de outros meios de transporte, a manutenção da rede de rádio, a locação de equipamentos diversos e outras.

Tais gastos não atenderiam ao critério para a caracterização de insumos, porque não se dão no âmbito do processo industrial dos produtos destinados a venda, mas sim em etapas anteriores ou posteriores à produção do açúcar e do álcool.

A Recorrente descreve seu processo produtivo de forma sucinta:

*Em apertada síntese o processo produtivo da Recorrente se inicia no preparo de solo para plantio da cana, efetivação do plantio desta, tratamentos culturais, corte da cana, carregamento, transporte, moagem, fabricação de açúcar e, por fim, comercialização dos produtos e exportação.*

*Durante todo esse processo produtivo são consumidos inúmeros insumos dentre os quais aqueles glosados indevidamente pela fiscalização, senão vejamos, por amostragem, que pneus, câmaras de ar, peças para trator, peças para caminhões, peças para máquinas agrícolas são utilizados em tratores, caminhões e máquinas que plantam, colhem e transportam a cana até a moenda industrial fazendo parte do processo de produção.*

*É equivocado o entendimento fiscal de que os gastos com a colheita e transporte da cana constituem procedimentos anteriores ao processo industrial, já que o contrato social da Recorrente estabelece como objetivo da sociedade também a produção de cana de açúcar.*

*Ante o exposto, de se notar que a fiscalização desconsidera parte do processo industrial da Recorrente que se inicia na produção da cana a ser manufaturada, a qual demanda grande quantidade de insumos e equipamentos para sua produção, corte, carregamento, transporte e outros.*

Ademais, sustenta que os créditos glosados pela fiscalização no processo industrial são indispensáveis para que ocorra a produção contínua e para evitar o sucateamento do parque industrial.

Prossegue:

*No decorrer do processo produtivo são consumidos inúmeros insumos dentre os quais aqueles glosados indevidamente pela fiscalização, tais como, **serviços de reparação de equipamentos, manutenção na moenda e outros**, todos são equipamentos e serviços utilizados no processo produtivo, de modo que, sem estes insumos o processo não decorre sem prejuízos para a Recorrente.*

### **Frete**

A fiscalização glosou as despesas com fretes que teriam sido pagos a pessoas físicas, por não se enquadrarem no disposto no art. 3º, §3º, da Lei nº 10.833/2003.

Neste ponto, a Recorrente aduz que, dentre as glosas levadas a efeito pela fiscalização, constam fretes nas operações de venda das mercadorias, o que está expressamente previsto no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003.

### **Base de cálculo dos créditos a descontar relativos a bens do ativo imobilizado**

Relatou a fiscalização que o contribuinte apresentou, em meio magnético, planilha contendo a discriminação, mês a mês, dos bens de seu ativo imobilizado, respectivos valores e datas de aquisição, que serviram para apuração mensal das bases de cálculo dos créditos.

Então, a autoridade fiscal constatou que o contribuinte incluiu na base de cálculo dos créditos referentes a bens do ativo imobilizado:

- valores referentes a bens diferentes de máquinas e equipamentos (veículos, motos, micro-ônibus, caminhões, etc.), contrariando o art. 31 da Lei nº 10.865/04 e o art. 3º, §14, da Lei nº 10.833/03;

- bens que não foram utilizados exclusivamente no processo industrial, tais como: rádio motorola, computadores de bordo, tratores, lavador de veículos, replantador de cana, colheitadeira de cana, pulverizadores, reboques etc., contrariando o disposto no art. 3º; VI, e §1º, III, da Lei nº 10.837/2002, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003, e art. 2º da Lei 11.051/2004.

Por sua vez, a Recorrente reitera que não se pode limitar o processo produtivo ao parque industrial, pois é pessoa jurídica AGROINDUSTRIAL, ou seja, seu processo produtivo se inicia na lavoura:

*A lei, nesse caso, adota entendimento de que os equipamentos utilizados na produção, ora, o caminhão, os reboques canavieiros, os tratores, são efetivamente inseridos no processo produtivo da parte rural da pessoa jurídica, levando a cana até a usina, onde começa o processo industrial da mesma.*

*Já no processo industrial e de comercialização são necessários veículos, telefones, computadores e outros equipamentos para que o processo industrial seja completo, portanto, não há sustentabilidade jurídica ou fática ao posicionamento fiscal, vez que diametralmente oposto aos mandamentos aplicáveis ao caso.*

### **Controvérsia em relação ao conceito de insumo e delimitação do processo produtivo da empresa**

Um dos pontos controvertidos nestes autos é o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não-cumulativa das contribuições.

A Recorrente pleiteia os créditos de gastos que entende como essenciais para sua atividade.

O conceito de insumo que norteou a autuação é o restrito, no sentido de que são somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço.

Assim, na definição de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda, foram enquadrados como insumos pelas citadas Instruções Normativas da Receita Federal, 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 incluídos no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação de produtos.

Ressalte-se que a DRJ seguiu a mesma linha da auditoria dos créditos.

Esta 1ª Turma de Julgamento adota a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do Imposto sobre a Renda. Dessa forma, o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte.

Em razão disso, deve haver a análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade, para se aferir o que é insumo.

Ademais, sobreveio o julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a

disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 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 nº 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 (jul. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

Em virtude do julgamento desse recurso especial, a RFB editou o Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU 18/12/2018), que prescreveu:

*Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.*

*Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.*

*Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep 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.*

*Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:*

*a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:*

*a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;*

*a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;*

*b) já o critério da relevância “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”:*

*b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;*

*b.2) “por imposição legal”.*

A atividade desenvolvida pela Recorrente é o plantio de cana-de-açúcar e sua industrialização para produção de açúcar e álcool, de modo que suas atividades se estendem desde a lavoura até a comercialização de seus produtos, o que, em tese, pode envolver as despesas incorridas e ora pleiteadas como insumos.

Logo, é imperiosa, portanto, a comprovação da efetiva associação dessas despesas com o processo produtivo da Recorrente.

É sabido que em processos de compensação, o ônus da prova da liquidez e certeza dos créditos é do contribuinte. Todavia, consta nos autos que a empresa apresentou todos os documentos referentes a sua tomada de crédito, que foram utilizados para a elaboração da planilha de glosas construída pela fiscalização.

Indubitavelmente, o contexto nos anos calendários de 2004 a 2007 difere totalmente do contexto atual, pós julgamento do Recurso Especial e edição do Parecer Normativo da RFB.

Isso tudo justifica a conversão do julgamento em diligência, para verificação do processo produtivo em cotejo com as despesas glosadas, para aferir a essencialidade e relevância das mesmas à atividade da empresa.

### CONCLUSÃO

Pelo exposto acima, voto pela conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem (i) intime a Recorrente para trazer aos autos, em 60 dias, prorrogáveis uma vez por igual período:

a) Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, para o produto AÇÚCAR, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada dos insumos utilizados dentro de cada fase de produção, com a completa identificação dos mesmos e sua descrição funcional dentro do ciclo;

b) Indicar as notas fiscais glosadas a que se referem os insumos;

c) Apontar e descrever o uso de bens do ativo imobilizado no processo de produção que foram glosados, especificando-os;

d) Apresente a segregação entre os fretes: 1- venda; 2- compra de insumos e 3-*intercompany*, indicando as respectivas notas fiscais que foram glosadas;

e) Esclarecer se, para o período em análise, a cana de açúcar foi adquirida na integralidade de terceiros/pessoas jurídicas.

ii) Indique os insumos e os bens do ativo permanente que são comuns à produção de açúcar e de álcool, detalhando-os.

iii) Ato contínuo à juntada da documentação pelo contribuinte (itens i e ii), manifeste-se a autoridade fiscal, considerando o disposto no Parecer Normativo RFB nº 5/2018.

Após, deverão os autos serem devolvidos a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora