



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15889.000169/2010-79
RESOLUÇÃO	3202-000.429 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAÍZEN ENERGIA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade, em converter o julgamento do recurso voluntário em diligência, para que a Unidade Preparadora se manifeste, conclusivamente, sobre a adequação dos bens e serviços apontados pelo contribuinte como insumos, tendo-se em conta o conceito fixado no REsp nº 1.221.170/PR, na Nota SEI/PGFN nº 63/2018 e no Parecer Cosit nº 5, bem como se manifeste sobre o suposto direito dos créditos alegados pela contribuinte. Ao final da diligência, deverá ser elaborado relatório conclusivo, podendo-se, se necessário, intimar o contribuinte para apresentar documentos e esclarecimentos adicionais. Após a manifestação do Recorrente acerca dos resultados da diligência, os autos devem retornar a este colegiado para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adota -se o relatório da decisão recorrida, que passo a reproduzir:

Trata o presente processo do Auto de Infração, lavrado em 26/07/2010, para exigência da Cofins, no regime de incidência não cumulativa, relativo aos períodos de 10/2005 a 12/2005, no valor total de R\$ 4.206.146,35, incluindo multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 06/2010, em virtude da falta/insuficiência de recolhimento da contribuição, motivada pela insuficiência do saldo de crédito descontado.

Do Termo de Verificação Fiscal - Consolidado No Termo de Verificação Fiscal - Consolidado, que faz parte integrante dos lançamentos, a fiscalização descreve que ação fiscal se originou de MPF Diligência, tendo como foco principal a verificação da liquidez e certeza dos créditos das contribuições apurados no regime não cumulativo.

Relata que a origem do crédito deu-se na empresa Usina da Barra S/A Açúcar e Álcool, CNPJ - 44.814.325/0001-83, que foi incorporada em 30/03/2006 pela Açucareira Corona SA, CNPJ 48.661.888/0001-30 (em 09/05/2006 alterada a razão social para Usina da Barra S/A Açúcar e Álcool), que por sua vez foi incorporada em 28/02/2007 pela Danco Participações SA, CNPJ 08.070.508/0001-78 (em 16/03/2007 foi alterada a razão social para Usina da Barra S/A Açúcar e Álcool), sendo que em 22/12/2009, em nova alteração, a razão social passou a ser Cosan S/A Açúcar e Álcool.

Acerca dos Créditos Glosados, diz que foi lavrado Termo de Verificação Fiscal em 26/07/2010, do 4º trim/2005, que consubstanciou a análise e culminou nas glosas de créditos de PIS e COFINS, relativas aos mercados interno e externo, as quais geraram reflexo nos saldos acumulados do mercado interno, que se mostraram insuficientes para suportar os valores descontados nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2005.

Ressalta que os valores, demonstrativos, base legal e demais quesitos dos lançamentos estão consubstanciados no Termo de Verificação Fiscal relativo ao 4º trim/2005 e seus 7 Anexos, inclusive, que também são partes integrantes dos Autos de Infração.

ANEXOS CUJOS TEORES SÃO PARTES INTEGRANTES:

- Termo de Verificação Fiscal relativo ao quarto trimestre de 2005 e seus 7 anexos.

Do Termo de Verificação Fiscal No referido Termo de Verificação Fiscal do 4º trim/2005 e seus 7 Anexos a fiscalização repete a origem da ação fiscal e do crédito fiscalizado, bem como o período abrangido na análise (4º trim/2005),

informando o ramo de atuação da pessoa jurídica (fabricação de álcool e açúcar), o regime de apuração do imposto de renda (lucro real), as intimações expedidas e as respostas fornecidas pela contribuinte, atestando que foram entregues relação dos principais insumos, memoriais de apuração das bases de cálculo e planilha com a composição do PIS e da COFINS, demonstrativos dos memorandos de exportação das vendas com fins específicos de exportação, bem como os registros contábeis e fiscais, além dos dados das notas fiscais em meio magnético.

A fiscalização diz que a pessoa jurídica enquadra-se no regime da não cumulatividade, porém, auferiu receitas sujeitas à apuração na sistemática cumulativa (venda de álcool para fins carburantes).

Registra que a pessoa jurídica declarou não existir nenhuma ação judicial que interfira na apuração dos créditos pleiteados; informou que adquire os insumos agrícolas previstos no artigo 1.º da Lei nº 10.925/04, tributados a alíquota zero.

Destaca que a análise está restrita aos valores dos créditos declarados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) retificador, entregue em 16/12/2009, processado sob número 0000100200900013162.

Da análise dos créditos Particularmente acerca da análise dos créditos, a autoridade fiscal registra, in verbis:

Da análise dos dados constantes nas planilhas de créditos utilizados, constatouse que os custos, despesas e encargos apresentados em centros de custos pertencem ao setor industrial, enquanto que aqueles dispostos por conta contábil pertencem ao setor agrícola (grupo contábil 4301) ou referem-se a despesas comerciais com vendas (6101) e despesas administrativas gerais (6103). (...)

Na análise dos créditos incluídos dos itens 2 e 3 - Bens e Serviços utilizados como insumos, foram utilizados os conceitos emanados da legislação abaixo transcrita:

O art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, alterado pelo art. 25 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, e com nova redação dada pelo art. 37 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, ao dispor sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) estabeleceu:

"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes...;"(grifou-se)No mesmo sentido, o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com nova redação dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, ao dispor sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), assim estabeleceu:

"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa Jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes "(grifou-se)O art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com as alterações introduzidas pelo art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, definiu "insumos" nos seguintes termos:

"Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

....

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos;

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;

§ 5º Para os efeitos da alínea 'b' do inciso I do caput , entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa Jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;" (grifou-se)

E o art. 67 dessa IN determina:

"Art. 67. O direito ao crédito de que trata o art. 66 aplica-se, exclusivamente, em relação:

I- aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa Jurídica domiciliada no País; e III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas e encargos incorrido a partir de 1º de dezembro de 2002. "(grifou-se)Da mesma forma, a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, disciplinou a matéria em relação à Cofins, nos seguintes termos:

"Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa Jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

....

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;

§ 4º Para os efeitos da alínea 'b' do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

Art. 9º O direito ao crédito de que trata o art. 8º aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País; III - aos encargos de depreciação e amortização de bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; e

IV - aos bens e serviços adquiridos, aos custos, despesas e encargos incorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004. "(grifou-se)Da análise do exposto acima, conclui-se que, além dos lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, consideram-se "insumos", para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação do açúcar e do álcool. Ou seja, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção do açúcar e do álcool. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa .

Depreende-se, portanto, que as despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem ao critério para caracterização como insumos. Sendo a atividade-fim da empresa voltada para a produção do álcool e açúcar, não há o que se falar, na área agrícola, de fabricação de produto nem tampouco em bens que venham a sofrer desgaste em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Portanto, foram glosados os créditos relativos às contas contábeis da Lea agrícola 4301181805 - COMBUSTÍVEIS , 4301181806 — CONSUMO DE LENHA, 4301181822 — INSUMOS INDUSTRIAIS/CC LABORATÓRIO COTESIA, 4301181821 — INSUMOS AGRÍCOLAS DE TERCEIROS, 4301181825— LUBRIFICANTES, 4301181829- MATERIAIS ELÉTRICOS, 4301181831 - MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, 4301181834 - MATERIAIS DE MANUTENÇÃO, 4301181841 - PNEUS E CÂMARA DE AR, 4301232312— CONSUMO DE ÁGUA, 4301141405 — MAO DE OBRA MANUN PJ, 4301141408 — SERVIÇOS PRESTADOS/TERCEIROS, 4301141401 — MÃO DE OBRA CONTRAT, 4301141403 —HONORÁRIOS PROF P JURID, 4301141414 — MÃO DE OBRA MANUTENÇÃO, 4301202001 - TRANSPORTE DE EMPREGADOS, 4301202003 — TRANP TURMAS — PJ, 5301202005 — TRANSPORTE CANA, 4301202012 - TRANSP DE VINHAÇA — PJ, RESÍDUOS 4301202014 - TRANSP DE RESÍDUOS IND PJ, 4301202015 - TRANSP.

AÉREOS P/ APLIC PRODUTOS, 4301202026 — CARREGAMENTO DE CANA — PJ, 4301202032 - REBOQUE —PESSOA JURID, 4301202034 - SERV DE APOIO AGRÍCOLA, 4301202037 - SERVIÇOS DE MÁQUINAS, 4301212117 — PARCERIA AGRÍCOLA - PJ.

Também foram integralmente glosados os créditos relativos às contas contábeis da área administrativa 6101141401 — MAO DE OBRA CONTRATADA, 6101141405 — MAO DE OBRA MANUT PJ, 6101141410— MAO DE OBRA MANUT CONTRATADA P, 6101141411— MAO DO OBRA TERCEIROS — P, 6101202009 — TRANSP MAT ALMOXAR — P, 6101232311 — COMISSÕES E CORRETAGENS, 6101242426 — DESP. DOCTO EXP. PJ e aqueles relativos aos centros de custo 4110 — DIRETORIA INDUSTRIAL, 4120 -

ADMINISTRAÇÃO/PLANEJAMENTO IND, 4130 — BALANÇA DE CANA, 4151 — MEIO AMBIENTE (IND) ISO 14000, 4155 — BRIGADA DE COMBATE A INCENDIO, 4170 —INCENTIVO VALE TRANSP INDU, 4180 — PROGRAMA ALIMENTAÇÃO TRABALHAD, 4310 — LIMPEZA OPERATIVA, 4340 — TRANSPORTE INDUSTRIAL, 4410 —LABORATÓRIO TEOR SACAROSE, 4420 — LABORATÓRIO INDUSTRIAL E MICRO, 4425— CONTROLE E GARANTIA DE QUALIDADE, 4510 — OFICINAS ELÉTRICAS, 4511 -

INSTRUMENTAÇÃO, 4520 — OFICINA MEC/MANUT/AUTOMOTIVA, 4521 — OFICINA CALDEIRARIA, 4530 — MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO CIVIL, 4610 — RECEPÇÃO/ARMAZENAGEM/ALIMENTAC, 4710 — GERAÇÃO DE ENERGIA (TURBO GERA, 4720 — GERAÇÃO DE VAPOR (CALDEIRAS), 4725 — GERAÇÃO DE VAPOR (ENTREESAFRA), 4730 — CAPTAÇÃO DE ÁGUA, 4731 — TRATAMENTO DE ÁGUA (ETA), 4170 — INCENTIVO VALE TRANSP INDU, 4740 — LAVAGEM DE CANA /ÁGUAS RESIDUAR, 4750 — REDE DE RESTILO, 4910 — ARMAZÉM DE AÇÚCAR, 4915 —ARMAZEM/EXPEDIÇÃO AÇÚCAR EMPACOT, 4916 — ARMAZEM DE AÇÚCAR REF EXPORT, e 4950 — CARREGAMENTO / EXPEDIÇÃO AÇÚCAR, 4968 — ARMAZÉM EXTERNO — CAVINATO, 4969 — ARMAZEM EXTERNO — CERBA, 4970

— ARMAZEM EXTERNO — FILIAL SC, exceto as despesas relativas a aluguéis e energia elétrica.

Não foram aceitos os créditos relacionados As despesas do tipo 2014 — TRANSPOR. DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS PJ e 1831— MATERIAIS DE MANUTENÇÃO CIVIL.

Da análise dos arquivos apresentados em 07/06/2010, especificamente Aqueles relativos as DESPESAS PORTUÁRIAS, conta contábil 6101242421, além dos documentos apresentados em 22/06/2010, verificou-se, pela descrição do item, que as notas fiscais de serviços não identificam as despesas como de armazenagem, e sim, outros serviços portuários e de embarque, que não possuem previsão legal para creditamento, tais como acompanhamento de estufagem, ad valorem, adicional ISPS, armazenagem de containers, assessoria em logística, despesas com estufagem, despesas com movimentação de containers, despesas de seguro, despesas de viagem, emissão de certificados, etiquetas, selos, Fundaf, Nitrogênio, comissões, rolagem de container, serviços aduaneiros, serviços de operação portuária, CODEF — mov carga, CODESP — Infra-estrutura, estivadores, conferentes, consertadores, conferentes de capatazia, sintraport, encargos sociais, vale transporte, água viva — fornecedor de água, contribuição operac., material estiva, limpeza de costado, aluguel de guarita, balança, estadia, cpmf, capatazia, estrutura portuária — liberação B/L, despesas administrativas e taxas em geral, reembolso de estadias, limpeza e bateção açúcar empedrado.

Foram aceitos os itens expressamente discriminados como armazenagem ou frete, conforme relação - Anexo 4, que é parte integrante do presente Termo de Verificação Fiscal.

No tocante ao mesmo item 7 — Despesas de frete e armazenagem na venda, também foi identificada a conta contábil 6101202007 — TRANSP. PROD.

ACABADOS — PJ, que contém diversos lançamentos de despesas com frete entre filiais e armazém, bem como despesas identificadas como locação de palets, serviços de distribuição de mercadorias entre filiais, serviços de paletização de açúcar, serviços de transporte ref. a retirada de palets clientes, serviço de distribuição de mercadorias filiais, dentre outros, conforme documentos apresentados em 07/06/2010 e 22/05/2010. Ressalte-se que a previsão legal para creditamento se dá apenas nas operações de venda. Os valores glosados relativos. A. conta contábil 610120202007 encontram-se relacionados no Anexo 6, que é parte integrante do presente Termo de Verificação Fiscal.

Também não foram aceitas as DESPESAS COM ESTADIAS e DESP. DOC. EXP.

P.J, conta contábil 6101242422, relacionadas como despesas de frete e armazenagem na venda, pois não se tratam de despesas relativas a frete e armazenagem na venda.

Foram identificadas despesas do tipo 2007 — TRANSP. PROD ACABADOS — PJ, conta contábil 848152007, vinculadas ao centro de custo 4815 — TRATAMENTO DA CALDA DA CANA que serão glosados, uma vez que não se trata de frete na venda. Tais valores estão relacionados no Anexo 5, que é parte integrante do presente Termo de Verificação Fiscal.

Foram identificados creditamentos referentes a. despesa de arrendamento — item 8 — relativos às contas contábeis 4301212101 e 4301212105 — ARRENDAMENTO AGRÍCOLA PJ e ARRENDAMENTO AGRÍCOLA — COLIGADAS, respectivamente, que serão integralmente glosados, uma vez que se referem a aluguéis de propriedade rural, conforme análise dos instrumentos de arrendamento agrícola apresentados, pois apenas os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos geram direito a crédito.

Os valores creditados relacionados na conta contábil 6103212118 — ALUGUEL PROJETO SOCIAL não serão aceitos, uma vez que não são despesas vinculadas à atividade da empresa.

No item 9 — Encargos depreciação bens ativo imobilizado, foram as despesas inseridas nos centros de custo 4120 — ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO, 4410 — LABORATÓRIO TEOR SACAROSE e 4420 — LABORATÓRIO INDUSTRIAL E MICRO.

Como a apuração de créditos em relação aos bens do ativo imobilizado está restrita àqueles adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e como a atividade da empresa é a fabricação de açúcar e álcool, os valores utilizados neste item e constantes nas contas supracitadas serão glosados.

Em face do deslocamento do cálculo do crédito presumido das agroindústrias dos §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei 10.637/02 para o art. 8º da Lei 10.925/04, a partir de 01/08/2004 deixou de ser possível utilizar estes créditos para compensação ou ressarcimento. Neste sentido a Receita Federal editou o Ato Declaratório Interpretativo nº 15 de 22/12/2005, a saber:

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005 Dispõe sobre o crédito presumido de que trata a Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, e sobre o crédito relativo à aquisição de embalagens, de que trata a Lei nº 10.833, de 2003, art. 51, §§ 3º e 4º.

Assunto: utilização de crédito presumido (Leis nº 10.925/04, arts. 8º e 15, e Lei nº 10.833/03, art. 51)

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 3º e art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 6º, § 2º, e art. 51, §§ 3º e 4º, Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, arts. 8º e 15, e da Lei nº 11.116, de 18

de maio de 2005, art. 16, e o que consta do processo nº 10168.004233/2005-45, declara:

Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16. (grifouse)

Como a empresa utilizou valores relativos ao crédito presumido no cálculo do mercado externo, esta fiscalização efetuou a glosa integral dos valores informados no item - crédito presumido - agroindústria - no mercado externo, no mês de outubro, uma vez que para esse mês existem pedidos de ressarcimento/compensação.

As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal (inclusive o açúcar de cana - código 1701.11.00), destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS e para a Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre os valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperados pessoas físicas, além daqueles adquiridos com suspensão de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária.

Trata-se de exceção à regra geral do sistema não-cumulativo, que não permite, nos demais casos, o crédito nas aquisições ou pagamentos a pessoas físicas ou a produtos adquiridos com suspensão, devendo ainda esses produtos se enquadrar como insumos para o adquirente.

O cálculo do crédito presumido do PIS e da Cofins deverá ser efetuado mediante a aplicação, sobre o valor das referidas aquisições, das alíquotas de 0,5775% (1,65 x 35%) e 2,66% (7,6 x 35%).

A pessoa jurídica que utilizar, concomitantemente, mercadoria de origem animal ou vegetal destinado à alimentação humana ou animal e a outros fins, deve segregar os custos, despesas e encargos comuns, a critério da pessoa jurídica, os métodos de:

- Apropriação direta, inclusive, em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou - Rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita das mercadorias para consumo humano e a receita total, ou seja, receita de mercadorias para consumo humano ou animal adicionada das mercadorias para outros fins.

Analisando-se as planilhas apresentadas pela contribuinte verifica-se que a fiscalizada não possui contabilidade de custos integrada e nem utilizou o método de rateio acima descrito, restando a esta fiscalização recalculer os valores com base neste critério, resultando assim, valores glosados, tudo conforme se verifica no anexo 7 e anexos 1, 2 e 3 (meses de outubro, novembro e dezembro, respectivamente), parte final da planilha, que seguem anexos, cujo teor é parte integrante do presente Termo.

Todos os créditos que não foram aceitos por essa fiscalização encontram-se relacionados nos Anexos 1, 2 e 3 - CRÉDITOS GLOSADOS - OUTUBRO, NOVEMBRO e DEZEMBRO/2005, respectivamente, que são partes integrantes do presente Termo de Verificação Fiscal, identificados pelo MOTIVO GLOSA, com os valores dos créditos glosados rateados entre mercado interno (MI) e mercado externo (ME).

E acerca da apuração das contribuições no período, a fiscalização informa:

Foram elaborados novos demonstrativos de créditos do PIS e da Cofins para o QUARTO TRIMESTRE DE 2005 utilizando as glosas e saldos recalculados por esta fiscalização, considerando, na recomposição do saldo anterior, as glosas efetuadas nos primeiro, segundo e terceiro trimestres/2005, controladas pelos processos 13888.001219/2005-52, 13888.001905/2005-23, 13888.001920/2005-71, 13888.002065/2005-16, 13888.002287/2005-39, 13888.002579/2005-71, 13888.002288/2005-83 e 13888.002580/2005-04, conforme tabelas abaixo.

Conforme dados extraídos do DACON, constata-se que a contribuinte utilizou parte dos créditos do mercado interno e parte dos créditos do mercado externo para desconto da contribuição devida em cada mês. Porém, após as glosas efetuadas por esta fiscalização não restou valor suficiente, no mercado externo, para suportar o citado desconto. Assim, foi utilizado crédito do mercado externo até o limite do valor apurado pela fiscalização, sendo que a diferença foi descontada do próprio mercado interno, conforme demonstrado nas tabelas abaixo.

A interessada foi cientificada dos lançamentos, por via postal, em 30/07/2010. Inconformada, em 30/08/2010 a contribuinte apresentou impugnação, acompanhada de documentos.

Em breve introdução apresenta um resumo da autuação.

Na seqüência, sob o tópico "Do Direito" e subtópico da "Preliminar" informa que fez pedidos de compensações de créditos de Cofins com Pis, Cofins e IPI referente ao mês de outubro de 2005, conforme segue:

- a) PIS — Outubro de 2005 — Valor R\$ 35.873,51 — processo nº 13888.003085-12;
- b) COFINS — Outubro de 2005 — Valor R\$ 165.570,03 — processo nº 13888.003085-12; e c) IPI — Outubro de 2005 — Valor R\$ 69.963,08 — processo nº 13888.003085-12; e Alega que os créditos acima ainda não foram apreciados pela RFB e, sendo assim, necessário se faz observar o art. 74, da Lei nº 9.430, de

1996, devendo ser suspensa a exigibilidade dos créditos da contribuição objeto de compensação até que ocorra apreciação e julgamento definitivo dos pedidos realizados.

Afirma que os valores acima mencionados e relativos a compensação do mês de outubro de 2005 não podem ser glosados via auto de infração, sob pena de se ferir o princípio da legalidade e especialmente o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que determina seja o tributo objeto de pedido de compensação previamente apreciado e julgado com observância de todas as regras de um processo administrativo.

Diz que a multa imposta pela fiscalização não pode prevalecer, pois ainda não foi decidido o pedido de compensação. E que caso ocorra decisão no sentido de glosar os créditos, o que se admite apenas para melhor esclarecer as consequências do ato, haverá o direito de apresentar manifestação de inconformidade com suspensão da exigibilidade do tributo.

Conclui que o lançamento do tributo ora debatido suprime o direito da impugnante de apresentar manifestação de inconformidade com suspensão da exigibilidade da contribuição, não sendo coerente e de acordo com a legislação, devendo ser cancelado.

Sob o subtópico "Do Direito Material", no tocante à glosa de créditos, aponta que vários foram glosados em razão do entendimento fazendário acerca do conceito insumo.

Ressalta que a não cumulatividade das contribuições não deve ser equiparada com a não cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI.

Sintetiza dizendo que, diferentemente do que ocorre com o ICMS e com o IPI, não há efetivo destaque/lançamento das contribuições nas operações de venda e/ou prestação de serviços, haja vista que a sua incidência recai sobre o faturamento e não sobre as operações em si, havendo certas hipóteses nas quais o crédito é assegurado, baseando-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e demais encargos, além da instituição de créditos presumidos.

Assim, entende que não pode prevalecer a limitação indevidamente imposta no sentido de equiparar o conceito de insumos ao que dispõe a legislação do IPI.

Diz que, inexistindo sentido técnico para insumos no campo legal de incidência das contribuições; não sendo instituída a definição de insumos pelas leis; bem como não sendo determinada a utilização subsidiária da legislação do IPI, deve-se utilizar o sentido comum deste vocábulo na linguagem, que representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços.

Todavia, acusa que a RFB, a pretexto de interpretar e aplicar a legislação, "maliciosa e ilegalmente" limitou o conceito de insumos nas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004. Cita doutrina e jurisprudência.

Desse modo, entende que se afigura completamente indevida a glosa dos créditos, como aguarda e requer seja assim reconhecido por essa Delegacia de Julgamento.

Acrescenta que as glosas de créditos efetuadas não podem prevalecer, na medida em que afastaram indevidamente os bens e serviços utilizados como insumos, os quais são inerentes e essenciais ao processo produtivo, conforme passa a discorrer abaixo.

- Bens Utilizados como Insumos Julga que não deve prevalecer a glosa dos bens utilizados como insumos, pois se tratam 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. Destaca a Solução de Divergência nº 12, de 24/10/2007, que admite os créditos relativos à aquisição de peças de reposição e equipamentos utilizados no processo de produção.

Pretende aplicar o mesmo entendimento aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto a comercializar ou a ser industrializado.

Explica que a atividade agroindustrial integrada demanda grandes espaços e, por isso mesmo, uma movimentação grande de máquinas e veículos, seja na colheita e nos transportes de matéria prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas, equipamentos e, sobretudo, adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados.

Também, alega que o transporte de mão de obra é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização. E que são necessárias diligências para constante vigilância das lavouras por agrimensores, agrônomos e demais empregados qualificados para a finalidade de tratar a cultura.

Diz que todo esse transporte se faz em sua grande parte por meio de veículos próprios e de terceiros movidos à gasolina ou álcool ou, na hipótese de ônibus, movidos a óleo diesel, de modo que, sem combustível, não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana de açúcar.

Defende que sem o plantio correto e tratos culturais constantes a impugnante não produziria a cana de açúcar, único insumo utilizado na industrialização do açúcar e do álcool, e nada haveria para vender no mercado interno ou externo.

Conclui que os combustíveis configuram verdadeiro insumo de produção intrinsecamente ligados ao processo agroindustrial, sendo inapropriado alegar que os combustíveis não integram o produto final e, portanto, não gerariam direito a crédito, pois, consoante a jurisprudência, é legítimo o crédito relativamente aos materiais que a despeito de não integrarem fisicamente o produto final, são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo.

Afirma que, em função da não cumulatividade, o crédito deve ser deferido para todos os produtos que participem do processo industrial e não exclusivamente para aqueles predominantes.

- Serviços Utilizados como Insumos Também aqui acusa que todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que os itens elencados pela fiscalização estão diretamente ligados ao processo produtivo.

Em suas palavras:

Registre-se, por exemplo, que para a industrialização do açúcar e do álcool é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se serviços especializados essenciais e inerentes ao processo de produção.

Além disso, Impugnante também não pode se conformar com a indevida glosa dos custos relacionados à armazenagem de álcool e açúcar, ao transporte das referidas mercadorias para fins de exportação ou futura comercialização no país. Não há como negar que essas despesas estão diretamente ligadas ao processo produtivo e com a venda. Por conta disso, é absolutamente ilegal e injusta a limitação temporal pretendida pela fiscalização, em atenção ao princípio da não-cumulatividade.

São serviços essenciais utilizados como insumos, sem os quais a atividade agroindustrial jamais poderia ser imaginada e concretizada, razão pela qual deve ser reconhecido o direito ao crédito aqui tratado.

- Bens Adquiridos para Revenda Destaca que os bens adquiridos para revenda, inclusive para venda ao exterior, permitem o aproveitamento de créditos, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, e compensação com débitos próprios vincendos ou vencidos.

Entende inexistir razões para a glosa do crédito, pois está devidamente amparado na legislação.

Diz que o art. 3º, §8º, da Lei nº 10.833/2003 permite que o crédito seja realizado sobre insumos e bens de revenda, aplicando-se a alíquota do tributo sobre os custos, despesas e encargos para fins de determinação do crédito.

Acusa que caso tivesse a fiscalização apurado o crédito nos termos da lei, considerando o real conceito de insumo, certamente verificaria que o montante estava correto.

- Despesas de Arrendamento Agrícola Ensinha que no amplo conceito de aluguel de prédio deve ser enquadrado também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual julga legítimo o crédito assim tomado.

Afirma que o art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003 expressamente contempla o direito a compensação de créditos decorrentes de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Entende que o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra no conceito de aluguel. Diz que arrendar e alugar são sinônimos que definem uma relação jurídica segundo a qual o proprietário de um bem cede o seu uso e gozo a outrem, mediante contraprestação consistente no pagamento de aluguel (ou de uma renda).

Acrescenta que o arrendamento de área para lavoura de cana de açúcar, na verdade, também se equivale ao arrendamento (ou locação) de prédio.

Registra que o conceito jurídico do termo "prédio" não corresponde ao limitado conceito popular, pelo qual se define prédio como uma construção de vulto (ex: prédio ou edifício de apartamentos, prédio onde funciona determinada empresa etc).

Volta-se ao Estatuto da Terra, Lei nº 4.504/64 (art. 4º), com as alterações da Lei nº 8.629/93, segundo a qual imóvel rural é definido como "o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agro-industrial". E que, nesse sentido, o termo "prédio", designativo de imóvel em geral, serve tanto para o rústico (ou rural)

como para o urbano. Destaca a distinção entre os prédios rústicos - considerados aqueles fora dos limites das cidades, destinados à agricultura, cultivados, campos de criação -, dos prédios urbanos - aqueles dentro dos perímetros da cidade.

Alega que o art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, limitou a mencionar a locação de prédio, não fazendo distinção entre prédio rústico ou urbano. Ainda, destaca que o art. 110 do CTN é claro ao explicitar que a lei tributária não pode alterar a definição, conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Portanto, diz ser nitidamente injusta e ilegal a limitada "interpretação" dos conceitos de "aluguel" e "prédio" efetuada pelo agente fiscal, impondo-se o cancelamento da exigência, de forma que sejam considerados os créditos decorrentes dos arrendamentos agrícolas.

Conclui, como amplamente demonstrado, que as glosas de créditos efetuadas são equivocadas, haja vista que o conceito de insumos e a amplitude da não cumulatividade da contribuição não podem ser analisados à luz dos exemplos da não cumulatividade do IPI e do ICMS. Ademais, acrescenta que os créditos relativos a despesas com arrendamento agrícola enquadram-se na hipótese prevista no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003.

- Benfeitoria em Imóveis Acerca da glosa de créditos relativos a materiais utilizados em acabamentos realizados em imóveis de uso da empresa, trabalhos de alvenaria, na colocação de caixilhos/portas e outros materiais de construção, diz que o art. 3º, VII, da Lei nº 10.637/2002 permite o crédito sobre edificações e

benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa.

Assim, entende que o crédito aqui descrito deve ser reconhecido, sob pena de negar vigência ao dispositivo legal citado.

- Bens e Serviços adquiridos de Pessoas Físicas Afirma inexistir dúvida de que os serviços de pessoas físicas mencionados (transporte de resíduos industriais - vinhaça - para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar etc) também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos, devendo o respectivo crédito ser realizado de forma integral para não ferir a regra da não cumulatividade da contribuição.

Encerra a defesa requerendo seja cancelado o auto de infração para ser reconhecido integralmente o crédito das contribuições, nos termos acima articulados. Protesta que todas intimações sejam realizadas em nome dos advogados que cita.

O representante legal da contribuinte tomou vistas dos autos e recebeu cópia integral do processo.

A 11ª Turma da DRJ/RPO, analisando as razões de defesa, por unanimidade de votos, JULGOU IMPROCEDENTE julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, em Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 ENDEREÇAMENTO DAS INTIMAÇÕES.

É prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o do endereço postal, eletrônico ou de fax, pelo contribuinte fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 SALDO INSUFICIENTE DE CRÉDITO.

Verificada em procedimento fiscal insuficiência de saldo de crédito passível de dedução, a qual ensejou a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição, cabível o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.

Para efeito da apuração de créditos no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

Bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação da contribuição devida sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool produzidos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS E SERVIÇOS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Somente conferem crédito os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS.

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando utilizado como insumo na fabricação dos bens destinados à venda.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ARMAZENAGEM E FRETE.

O estabelecimento industrial somente poderá descontar créditos calculados em relação à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS PARA REVENDA. DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL.

Feita a opção pelo rateio proporcional em relação às despesas, custos e encargos comuns vinculados às receitas sujeitas à incidência não-cumulativa e cumulativa, este método também se aplica em relação às receitas sujeitas à incidência não cumulativa auferidas nos mercados interno e externo.

Os Bens Adquiridos para Revenda sujeitos ao pagamento da contribuição na sistemática não cumulativa conferem direito ao crédito sobre o valor da mercadoria adquirida, bem como sobre custos, despesas e encargos comuns, tais como armazenagem e frete na operação de venda.

Revelam-se impertinentes à espécie em julgamento os protestos acerca da glosa de crédito sobre o valor da mercadoria adquirida para Revenda, eis que não foi procedida pela fiscalização.

Na Revenda não há de se falar na tomada de créditos sobre custos, despesas e encargos comuns a título de Bens e Serviços a utilizados como Insumos, pois referido crédito somente é previsto na atividade de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ALUGUEL E ARRENDAMENTO.

Somente geram crédito as despesas de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagas a pessoa jurídica, utilizados na atividade da empresa.

Os contratos de arrendamento agrícola não constituem despesas vinculadas à atividade da empresa, de fabricação do açúcar e do álcool, não conferindo direito ao crédito.

NÃO-CUMULATIVIDADE. BENFEITORIAS. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (DEPRECIÇÃO).

A pessoa jurídica pode descontar créditos relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa, observadas a disposições aplicáveis, notadamente quanto aos prazos admitidos e as respectivas taxas de depreciação ou amortização. As máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado geram créditos em relação aos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, desde que tais máquinas e equipamentos sejam adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda.

Revelam-se impertinentes à espécie em julgamento os protestos acerca das glosas de despesas a título de benfeitorias, eis que não foram procedidas pela fiscalização.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos para afastar as glosas realizadas pela fiscalização.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Trata-se de auto de infração lavrado para exigência de COFINS não-cumulativa relativa ao período de apuração do 4º trimestre/2005, com incidência de multa de ofício de 75%, por insuficiência de saldo de créditos a serem descontados em razão da glosa efetuada pela Autoridade Fiscal.

A Fiscalização glosou parte do valor do crédito apurado por entender que os insumos que compuseram a base de cálculo da contribuição não fariam parte da produção agroindustrial, atividade fim da Recorrente.

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.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no setor sucroalcooleiro, que industrializa álcool e açúcar a partir de produção rural própria (plantio da cana-de-açúcar).

Na análise do processo, entendo que é necessário converter o julgamento em diligência com vista a aclarar várias situações trazidas pela Recorrente em suas argumentações para confrontar às conclusões tomadas pela Autoridade Fiscal, conforme a seguir explicitadas.

A temática mais relevante à solução da lide diz respeito ao creditamento sobre insumos do processo produtivo na apuração do PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade, matéria frequente nesta seção de julgamento.

Como se sabe, após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Essa questão também foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância.

Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃOCUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL.

DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Dessa forma, vale reproduzir o voto da Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal

(v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

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”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Assim, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância.

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

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

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.” “O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

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

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

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no Art. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do Art. 543-C do CPC/1973 (Arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.” Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

“(…).Essencialidade -considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;Relevância - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual -EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)” (negrito pelo autor do presente artigo)O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito

médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

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

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

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

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

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

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)” Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

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

No entanto, por ter sido realizado antes do parecer da PGFN acerca do julgamento do RESP 1.221.170 STJ, o acórdão recorrido não tratou do conceito contemporâneo de insumo e, portanto, não considerou qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

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

Conclusão

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, proponho converter o julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora se manifeste, conclusivamente, sobre a adequação dos bens e serviços apontados pelo contribuinte como insumos, tendo-se em conta o conceito fixado no REsp nº 1.221.170/PR, na Nota SEI/PGFN nº 63/2018 e no Parecer Cosit nº 5, bem como se manifeste sobre o suposto direito dos créditos alegados pela contribuinte. Ao final da diligência, deverá ser elaborado relatório conclusivo, podendo-se, se necessário, intimar o contribuinte para apresentar documentos e esclarecimentos adicionais. Após a manifestação do Recorrente acerca dos resultados da diligência, os autos devem retornar a este colegiado para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro