



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15889.000335/2010-37
RESOLUÇÃO	3202-000.422 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de março 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, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, 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 dos Autos de Infração, lavrados em 22/12/2010, para exigência da Contribuição para o PIS/Pasep (R\$ 674.732,21) e da COFINS (R\$ 3.107.857,62), no regime de incidência não cumulativa, relativos aos períodos de 01/2006 a 03/2006, no valor total de R\$ 3.782.589,83, incluindo multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 11/2010, em virtude da falta/insuficiência de recolhimento das contribuições, motivada pela insuficiência do saldo de crédito descontado; bem como pela exclusão indevida dos descontos concedidos e omissão de valores relativos às doações, brindes e bonificações da base de cálculo das referidas contribuições.

Do Termo de Verificação Fiscal - Auto de Infração No Termo de Verificação Fiscal - Auto de Infração, 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 das Receitas Apuradas, descreve que a interessada foi intimada a demonstrar e comprovar os valores informados na planilha "Exclusão da base de cálculo PIS e Cofins" a título de devolução de vendas, descontos incondicionais concedidos, bonificações, doações, amostras e brindes. E que, em resposta, a contribuinte apresentou cópia de um acordo comercial e duas notas fiscais de bonificações, com os seguintes esclarecimentos:

"Bonificação — São volumes de mercadorias negociadas com o cliente por motivos comerciais. Tais mercadorias são enviadas de forma vinculada a uma operação de venda, através de notas fiscais (doc. 1) registradas com CFOP específico — 5910 — Remessa para Bonificação — e são contabilizadas de forma que seja uma despesa para a companhia (doc. 2); Desconto incondicional concedido — Também conhecido como desconto comercial. O desconto incondicional é uma redução do preço previamente negociado mediante contrato anual firmado com o cliente, em regra com cláusula de renovação automática, onde a Cosan se compromete, incondicionalmente, a abater do preço, no momento da compensação da duplicata, um percentual específico sobre o valor bruto faturado. Tal desconto não é destacado na nota fiscal de venda, tendo em vista que, comercialmente, não é uma prática recomendada, pois expõe a outros clientes e a outros concorrentes varejistas o percentual de desconto firmado com determinado cliente. Destaca-se que a natureza do desconto incondicional não

está diretamente ligada com o destaque na nota fiscal, mas sim, com os elementos de negociação previstos no contrato, os quais independem de qualquer condição posterior a emissão do documento fiscal. Anexamos cópia do contrato firmado com a empresa Wal-mart Brasil Ltda (doc. 3) que demonstra prática ora comentada."

Com supedâneo nos art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que definem a base de cálculo (e exclusões) das contribuições; bem como no item 4.2 da Instrução Normativa SRF nº 51 de 03/11/1978, que define descontos incondicionais; e nos Pareceres CST/SIPR nº 1.386, de 1982, e nº 439, de 1986, que define as bonificações, a fiscalização concluiu:

Portanto, o valor do desconto/bonificação de produtos oferecido em cada venda somente poderá ser considerado desconto incondicional se representar parcela redutora do valor da venda e constar na nota fiscal de vendas dos bens, o que não ocorre no caso em questão, uma vez que as bonificações e os descontos não constam das notas fiscais de venda.

Da análise da conta contábil 6101333301 — DESCONTOS CONCEDIDOS, confirma-se, no seu histórico, que os descontos se deram nas duplicatas e não nas respectivas notas fiscais de venda, conforme demonstrado na planilha anexa, intitulada — ANEXO A — DESCONTOS CONCEDIDOS, que é parte integrante e indissociável do presente Termo.

Como a empresa excluiu da base de cálculo o valor dos descontos concedidos e não considerou os valores das doações, amostras, brindes e bonificações na apuração da base de cálculo tributável das contribuições do PIS e da Cofins, conforme valores detalhados no ANEXO B — AMOSTRAS E BRINDES e ANEXO C — BONIFICAÇÕES E DOAÇÕES, estampados na tabela abaixo, esta fiscalização efetuou o lançamento por meio do presente Auto de Infração, cujo presente termo é parte integrante e indissociável.

Acerca dos Créditos Glosados, diz que foi lavrado Termo de Verificação Fiscal em 20/12/2010, do 1º trim/2006, 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 janeiro, fevereiro e março de 2006.

Ressalta que os valores, demonstrativos, base legal e demais quesitos dos lançamentos estão consubstanciados no Termo de Verificação Fiscal relativo ao 1º trim/2006 e seus 6 Anexos, inclusive, que também são partes integrantes dos Autos de Infração.

ANEXOS CUJOS TEORES SÃO PARTES INTEGRANTES:

- Termo de Verificação Fiscal relativo ao primeiro trimestre de 2006 e seus 6 anexos.

- Anexo A — DESCONTOS CONCEDIDOS — RAZÃO - Anexo B — AMOSTRAS E BRINDES - Anexo C — BONIFICAÇÕES E DOAÇÕES Do Termo de Verificação Fiscal No referido Termo de Verificação Fiscal do 1º trim/2006 e seus 6 Anexos a fiscalização repete a origem da ação fiscal e do crédito fiscalizado, bem como o período abrangido na análise (1º trim/2006), 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.

Acrescenta que foram apresentadas cópias de notas fiscais, contratos de aluguel e arrendamento, selecionados por amostragem pela fiscalização, além de arquivo magnético com o detalhamento das apurações do cálculo do PIS e da Cofins e dos mapas de faturamento.

Em relação às notas fiscais relativas aos bens e serviços, observa que a contribuinte apresentou declaração do Engenheiro responsável pela área de manutenção industrial, na qual conclui que os serviços de manutenção em questão não aumentam a vida útil dos equipamentos por período superior a um ano.

Ainda quanto as notas fiscais, ressalta que as relativas às despesas de transportes de produtos acabados foram apresentadas por amostragem, tendo sido fornecidos arquivos relacionando as notas fiscais que compõem as exclusões da base de cálculo.

Registra que a pessoa jurídica esclareceu sobre o método de rateio utilizado e declarou não possuir consulta e demais documentos relativos às despesas do tipo "transportes de produtos acabados", bem como 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; e que os principais produtos fabricados no ano de 2006 são: açúcar, álcool, cana de açúcar, melaço, bagaço de cana e produtos matinais como achocolatado, pudim, bolinho de chuva, gelatina, mistura para bolo, refresco em pó, mistura para mingau, amido de milho, bem como prestação de serviços.

Destaca que a análise está restrita aos valores dos créditos declarados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (DACon) retificador, entregue à fiscalização em 20/10/2010, tendo em vista a impossibilidade de transmissão via Receitanet -

Erro Validador DACon - "A TRANSMISSÃO NÃO FOI CONCLUÍDA - Não existe procuração eletrônica acessando o e-CAC na página da RFB". Como

processamento do DACON retificador depende de uma apuração especial do sistema, a fiscalização considerou a cópia apresentada e juntada ao presente.

Da análise Especificamente acerca do Rateio Proporcional, 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).

E que a pessoa jurídica indicou na Ficha 01 do Dacon retificador de jan/2006 o método de determinação dos créditos como sendo vinculados à receita auferida no mercado interno com ou sem receita de exportação com base na proporção da receita bruta auferida.

Informa que a contribuinte esclareceu o método de rateio utilizado, do seguinte modo:

" ...

Em relação aos critérios de rateio aplicados na apuração dos créditos e vinculações às receitas, anexamos a Nota Cosit 42/2009 que dispõe acerca do crédito aplicado pelas usinas de açúcar para determinação do volume de cana de açúcar destinada a produção do açúcar levado a efeito para o cálculo do crédito presumido. Tal nota trata expressamente em seu item 4.3 de que não há necessidade de utilizar um dos métodos de rateio previstos nas Leis 10833/2003 e 10637/2002, uma vez que a usina pode determinar com precisão o montante da cana destinada à produção do álcool. Em outras linhas, os critérios de rateios previstos nas formas citadas aplicam-se tão somente aos custos comuns, assim entendido aqueles que não são passíveis de distinção da destinação por outro meio. O mesmo raciocínio aplica-se aos demais custos e despesas que a usina pode determinar com precisão a sua destinação/aplicação.

O método de apuração dos CRÉDITOS de PIS e Cofins são determinados pelo CENTRO DE CUSTO (identificados da área que recebeu a alocação dos insumos) e também pelo TIPO DE DESPESA (identificador do material e/ou serviço empregado), isto é, a junção destes dois indicadores é o que determina o direito ao creditamento dos impostos.

...

Em relação aos materiais de ESTOQUE, tendo em vista a impossibilidade de determinar a sua alocação no momento do registro da nota fiscal de compra, uma vez que o material poderá ser utilizado (mediante baixa do estoque através de requisições) em várias áreas da empresa (centro de custo), áreas essas que podem ou não gerar o direito ao creditamento do PIS e da Cofins, a companhia, de forma conservadora, adotou o critério de alocação determinado pelo histórico de requisições do material nos últimos doze meses. Tal procedimento foi adotado pela companhia para assegurar que não haveria o creditamento de custos e despesas relacionadas a materiais que não são aplicados na área produtiva.

Em relação ao critério de cálculo das proporções (rateios) para o creditamento dos insumos comuns para a produção de mercadorias sujeitas à tributação cumulativa (álcool carburante) e produtos sujeitos à tributação não cumulativa (açúcar e outros), bem como para a determinação dos créditos vinculados as receitas no mercado interno e mercado externo, foi utilizado a média das receitas auferidas nos últimos doze meses. Tal critério foi adotado em função da sazonalidade da sua produção, isto é, há um período chamado "Safrá" (de meados de abril a meados de dezembro) e há outro chamado "Entresafra" (de meados de dezembro de um ano até meados de abril do próximo ano). Tal critério garante equilíbrio entre as receitas e as despesas e consequentemente o creditamento das contribuições, havendo em seu resultado, uma diferença temporal ora a maior, ora a menor, que ao final se compensam. (...)"

A fiscalização observa que em razão de a empresa se sujeitar à incidência não cumulativa sobre parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

E que, no caso dos custos, despesas e encargos comuns, o percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, e inciso II do § 8º do art. 3º, da Lei 10.833, de 2003, a ser utilizado na apuração de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins, deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos nos regimes da não cumulatividade e da cumulatividade.

Ressalta que as receitas decorrentes de vendas realizadas com isenção, alíquota zero, não alcançadas pela incidência, de bens do ativo permanente e as receitas financeiras, por não integrarem ou estarem excluídas da base de cálculo de incidência e recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep, não integram também os respectivos montantes da receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e nem o da receita bruta total, auferidas em cada mês, utilizados na determinação do percentual a ser aplicado no método do rateio proporcional para fins de aproveitamento de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns. (Dispositivos Legais: Art. 1º, § 3º e art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002 e Art. 1º, § 3º e art. 3º, da Lei 10.833, de 2003).

Relativamente a sazonalidade descrita pela empresa (safra e entresafra), explica que a Lei não previu métodos que contemplassem tal fator, sendo imposto apenas os métodos de rateio considerando as receitas auferidas no mês.

Acrescenta que esse mesmo método (rateio proporcional) também deve ser adotado para determinar os créditos que poderão ser ressarcidos ou compensados com tributos, ou seja, considerando as receitas não cumulativas auferidas no mês com vendas destinadas ao mercado externo e aquelas destinadas ao mercado interno.

E conclui que o percentual a ser utilizado para efeito de apuração de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns foram recalculados, tendo como base os valores das receitas auferidas em cada mês, não sendo consideradas as receitas do ativo imobilizado e as receitas financeiras, conforme ANEXO 1, que é parte integrante e indissociável do presente.

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 valores foram apresentados por item da nota fiscal, consolidados por linha das fichas 06A e 16A do DACON com identificação do tipo de despesas e parcialmente identificados por centro de custo e os valores de cada item foram segregados por setores (administração, imobilizado, custo, comercial, exportação, outros produtos, agrícola, comum, álcool, açúcar e sem baixa).

ITENS 2 E 3 - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS 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) Antes de tecer comentários sobre a legislação acima apresentada convém deixar claro o significado do termo insumo, isto é:

"Insumo - "cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços " (Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa); Insumos - "matérias-primas, partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, e pneumáticos, destinados aos produtos relacionados no inciso IV(art. 2º do Decreto nº 2.072, de 14 de novembro de 1996). " Dessa maneira, vê-se que o termo insumo é gênero que abarca componentes aplicados direta e indiretamente na produção e, por isso, tem sido dividido em dois distintos subgêneros, quais sejam, os "insumos diretos" e "insumos indiretos". Em consequência, por exemplo, são:

1) Insumos diretos de produção: matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, etc; e 2) Insumos indiretos de produção: energia elétrica, combustíveis, lubrificantes, manutenção de máquinas, aluguéis, etc.

Essa maneira de entender o termo insumo se apresenta, de forma tácita, tanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, na sua versão atual, quanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2002, ambas com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, bem como nas IN SRF nº 247, de 2002, na versão dada pela IN SRF nº 358, de 2003, e nº 404, de 2004 (negritei).

Vista dessa maneira fica claro que, em regra, somente os insumos diretos de produção podem permitir o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tal regra só é rompida por determinação legal, como ocorre com os combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica, dentre outros insumos indiretos de produção que a despeito disto desoneram o créditos em tela (negritei).

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.

Foram apresentados diversos itens de bens e serviços que foram utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial, como pinos, ferramentas, arruelas, materiais empregados em solda (gás, eletrodo, agamax), acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, dentre outros, para os quais a empresa não apresentou detalhes técnicos que garantam a sua utilização em máquinas que produzam diretamente álcool e açúcar. Em consequência, foram tratados como itens genéricos utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes no seu parque agrícola e industrial; assim sendo, tratam-se de insumos indiretos de produção que não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Foram glosados os itens de bens de manutenção relacionados a área agrícola, limpeza, materiais de manutenção civil, tintas, brochas, rolos de pintura, fita crepe, manutenção de veículos, auto peças, pneus, aparelho telefônico, chapas e tubos de aço, mangueiras, suporte para copos, carimbos, asfalto, materiais aplicados na manutenção da construção civil, cadeados, garrafão térmico, luvas, arames, equipamentos de segurança e de proteção individual, equipamentos de prevenção contra incêndios, graxa, materiais promocionais para clientes, bujão, fita de sinalização, lâmpadas, marcadores esferográficos, cartuchos de impressoras, papel sulfite, pilhas, fio telefônico, lona plástica, ventilador, materiais de sinalização, bagaço de cana, trena, aplicador de fita adesiva, aparelho de ar condicionado, máquina calculadora, concreto, filtro para café, chá

mate, pilhas, lona plástica, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos, dentre outros.

Serviços como dedetização, ensacamento, carregamento, limpeza, manutenção de big bags, análises químicas em óleos, calibração de balança, despesas com deslocamentos, conserto de rádio transceptor, transporte de funcionários, transporte de resíduos industriais, mão de obra de manutenção civil, manutenção em veículos, caminhões e tratores, manutenção em ar condicionados e janelas, consultoria técnica, serviços com exp doc exportação, despesas portuárias (exceto as de armazenagem), lonas, produtos de limpeza, pintura, recarregamento de extintores, dentre outros, também foram glosados por estarem em desacordo com o conceito acima exposto.

Também foram glosados os créditos relativos aos bens e serviços vinculados aos centros de custo ADMINISTRAÇÃO E CONTROLE AGRÍCOLA, ADMINISTRAÇÃO/PLANEJAMENTO INDUSTRIAL, ALOJAMENTO AGRÍCOLA, BALANÇA DE CANA, BRIGADA DE COMBATE A INCÊNDIO, CAPTAÇÃO DE ÁGUA, COLHEDEIRA DE CANA PICADA, COLHEITA DE CANA, COLHEITA DE CANA TERCEIRIZADA, CONTROLE E GARANTIA DE QUALIDADE, DESENVOLVIMENTO AGRONÔMICO, ESTRADAS/CERCA/PONTE, GERAÇÃO DE ENERGIA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO CIVIL, OFICINA MECÂNICA — TRATORES, SUPERVISÃO MANUTENÇÃO AGRÍCOLA, SUPERVISÃO SERVIÇOS AGRÍCOLAS, TOPOGRAFIA, TRANSPORTE AGRÍCOLA, TRANSPORTE AGRÍCOLA COLHEITA, TRANSPORTE INDUSTRIAL, TRATO PLANTA, TRATO SOCA, TRATO SOCA TERCEIRIZADO, exceto as despesas relativas a aluguéis e energia elétrica.

Conforme informado pela empresa no documento apresentado em 20/10/2010, que relaciona os principais insumos, foram glosados os insumos industriais utilizados exclusivamente na produção de álcool carburante - CORANTE LARANJA AEAC [EMB 20KG], CORANTE LARANJA P/ ALCOOL ANIDRO

[EMB 20/25KG], CORANTE LARANJA AEAC [EMB 20KG]. Também não foram aceitos os serviços vinculados ao centro de custo ANIDRO CARBURANTE — ME, tributado no regime cumulativo, sem direito a creditamento.

Os créditos relacionados às despesas identificadas como consumo de lenha foram totalmente glosados, uma vez que não se trata de insumos ou energia elétrica passível de creditamento.

Não foram aceitos os créditos relativos às transferências entre os estabelecimentos da empresa, CNPJ 04.814.325/0064-67 e 04.814.325/0063-86.

ITENS 4, 5, 6 e 8 - DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA E ALUGUÉIS Foram identificados creditamentos referentes à despesa de arrendamento — item relativos aos centros de custo — ARRENDAMENTO AGRÍCOLA PJ e ARRENDAMENTO AGRÍCOLA — COLIGADAS, respectivamente, que serão integralmente glosados, uma vez que referem a aluguéis de propriedade rural, conforme análise dos instrumentos de arrendamentos agrícolas apresentados,

pois apenas os alugueis de prédios, máquinas e equipamentos geram direito a crédito.

Os valores creditados relacionados no centro de custo ALUGUEL PROJETO SOCIAL não serão aceitos, uma vez que não são despesas vinculadas à atividade da empresa.

Foram glosadas também as despesas identificadas como estacionamento e condomínio prestação de serviços, além de reembolso e aluguéis pagos a pessoa física, que não possuem previsão legal para creditamento.

Os aluguéis de veículos também não foram aceitos, pois apenas os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos geram direito a crédito.

ITEM 7 - DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA No tocante ao mesmo item 7 - Despesas de frete e armazenagem na venda, foram glosados os valores relativos à armazenagem e fretes vinculados ao centro de custo ANIDRO CARBURANTE ME e VENDA ANIDRO CARBURANTE, tributado no regime cumulativo, sem direito a creditamento.

Não foram aceitas despesas de serviços, como descarga, paletização, serviços de mecanização e transporte alocados a centros de custos do processo produtivo, estadias, serviços de distribuição de mercadorias entre filiais, bem como valores de ICMS sobre frete e materiais de embalagem para transporte, como pallets e contêineres, pois apenas as despesas identificadas como frete e armazenagem na venda são passíveis de creditamento.

ITEM 9 - SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO)

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 relativos aos bens não utilizados na área industrial serão glosados, exceto as edificações e reformas, que foram aceitas por estarem vinculadas a atividade da empresa.

O detalhamento dos bens não considerados estão relacionados no anexo 5, que é parte integrante e indissociável do presente Termo.

Todos os créditos que não foram aceitos por essa fiscalização encontram-se relacionados nos Anexos 2, 3 e 4 - CRÉDITOS GLOSADOS - JANEIRO, FEVEREIRO E MARÇO/2006, respectivamente, que são partes integrantes do presente Termo de Verificação Fiscal, identificados pelo MOTIVO GLOSA.

O Anexo 6 relaciona o valor das bases de cálculo dos créditos informadas pela empresa segregadas pelos setores (administração, imobilizado, custo, comercial, exportação, outros produtos, agrícola, comum, álcool, açúcar e sem baixa), o valor glosado por setor (consolidados dos anexos 2, 3 e 4), o valor do rateio e cálculos informados pela empresa (segregados por custos comuns e custos diretos), o

valor do rateio considerando os percentuais de rateio calculados por esta fiscalização com base na receita do mês (detalhados no Anexo 1), bem como o novo cálculo dos créditos do PIS e da Cofins após as glosas.

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

Foram elaborados novos demonstrativos de créditos do PIS e da Cofins para o PRIMEIRO TRIMESTRE DE 2006 utilizando as glosas e saldos recalculados por esta fiscalização, considerando, na recomposição do saldo de créditos de meses anteriores, as glosas efetuadas nas fiscalizações anteriores, 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, 13888.002580/2005-04, 13888.003084/2005-60 e 13888.003085/2005-12, conforme tabelas abaixo.

Conforme dados extraídos do DACON, constata-se que a contribuinte utilizou os créditos do mercado interno e 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 interno e 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, restando insuficiente para suportar o desconto das contribuições para o PIS e Cofins devidas nos meses de janeiro, fevereiro e março/2006, conforme demonstrado nas tabelas abaixo.

Tais valores (saldo de crédito insuficiente apurado pela fiscalização) foram objeto de lançamento por meio de Auto de Infração controlado por processo específico.

A interessada foi cientificada dos lançamentos, por via postal, em 28/12/2010. Inconformada, em 25/01/2011 a contribuinte apresentou impugnação, acompanhada de documentos.

Em breve introdução apresenta um resumo da autuação.

Na seqüência, sob o tópico “Do Direito”, discorre sobre a base de cálculo das contribuições, com supedâneo no art. 195, I, “b” da Constituição Federal de 1988, concluindo que o objetivo é que ocorra incidência dos tributos quando do ingresso de receitas decorrente do valor faturado, de modo que inexistindo a receita proveniente da venda não há porque incidir as contribuições.

E que para haver incidência das exações, diz não bastar a emissão de nota fiscal, mas que exista efetivo ingresso de receita para nascimento da obrigação tributária.

Alega, de acordo com o relatório fiscal, no caso específico dos descontos incondicionais, que a impugnante não recebeu qualquer valor relativamente à parcela objeto de desconto, pois foi referido valor abatido na duplicata, não havendo ingresso de receita capaz de dar nascimento à obrigação tributária. E que

o simples fato de não constar da nota fiscal o desconto não impede a exclusão do valor descontado das contribuições. Cita jurisprudência.

Além do mais, destaca que bonificações, doações, amostras e brindes não geram faturamento ou receita, fatos estes facilmente verificados pela fiscalização, de modo que não podem estar sujeitos à tributação pretendida.

Acusa que em momento algum a RFB informa ter apurado ingresso de receita em razão das operações de doação, amostra, brinde ou bonificação, logo, julga que a exigência fiscal não possui consistência jurídica, devendo ser cancelada.

No tocante à glosa de créditos registrados no DACON, aponta que alguns deles foram glosados em razão do entendimento fazendário acerca do conceito insumo, bem como foram lavrados os autos de infração em razão dos equívocos de interpretação da legislação.

Entende que o motivo da glosa não tem qualquer sentido e fundamento, devendo ser totalmente cancelada a exigência fiscal.

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 para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial.

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 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 e demais despesas. Não há como negar que essas despesas estão diretamente ligadas ao processo produtivo. 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 exportação jamais poderia ser imaginada e concretizada, razão pela qual deve ser reconhecido o direito ao crédito da COFINS.

- Bens Adquiridos para Revenda Destaca que os bens vendidos para o 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 não apurou o fisco que houve lançamento na conta de custo de vendas do mercado interno por simples impossibilidade de saber, no momento da operação, o que seria exportado e o que seria vendido no mercado nacional.

Diz que o art. 3º, §8º, da Lei nº 10.833/2003 permite que o crédito seja realizado por rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

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 e proporcional ao volume exportado ou comercializado no mercado interno.

- Rateio e Receita Financeira Aponta que a fiscalização desconsiderou a receita financeira para fins de cálculo do rateio, sob a alegação de que está sujeita à alíquota zero, não havendo base de cálculo para o rateio.

Entretanto, alega que o art. 3º, §8º, da Lei nº 10.833/2003, determina que o rateio proporcional aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns em relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferida em cada mês. E conclui que se a receita financeira não é custo, despesa ou encargo, logo, faz parte da receita bruta total, devendo ser considerada, conforme dispõe a legislação.

Também, destaca, conforme a doutrina, que isenção apenas dispensa o pagamento do tributo, contudo não elimina a hipótese de incidência, ou seja, o legislador apenas dispensa o pagamento do tributo em determinados casos.

Assim, entende que a receita financeira faz parte da receita bruta sujeita à incidência, não havendo regra que determine estorno ou não apropriação do crédito em razão da isenção contida no Decreto nº 5.442/2005, não sendo, também, alcançada a hipótese pelo §2º, II, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Finaliza dizendo que a receita financeira faz parte do rateio proporcional, não havendo razões para a adoção do procedimento fiscal pretendido.

- Despesas de Arrendamento Agrícola Ensina 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, pinturas 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.

Acrescenta que a fiscalização não deve, portanto, trabalhar apenas com o conceito restritivo que tem da palavra insumo, mas também verificar e adotar as regras do artigo 3º, VII, das Leis que regem as contribuições, para evitar de deixar de aplicar a norma que reconhece expressamente o direito de crédito.

- 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.

- Aluguéis de Máquinas, Equipamentos e Prédios Aponta que a fiscalização vedou o aproveitamento de crédito no DACON de aeronaves, embarcações e veículos, sob o argumento de que tais bens não são insumos.

Acusa que, com tal procedimento, a fiscalização deixou de observar a Lei nº 10.833/2003, artigo 3º, IV, que dispõe ser permitido o crédito de contribuições quando do aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Destaca que aeronaves são utilizadas para pulverizar a plantação, com adubos e fertilizantes, os veículos transportam insumos como adubo, água, cana-de-açúcar e as embarcações transportam produtos agrícolas em rios e lagos existente nas

fazendas, sendo todos os bens locados e utilizados nas atividades da agroindústria.

E que negar o crédito aqui tratado é negar vigência às Leis que regem as contribuições, bem como o princípio da estrita legalidade.

- Bens do Ativo Imobilizado Reitera que não cabe a restrição ao conceito de insumo, como pretendido pela fiscalização. Repete que se deve utilizar o sentido comum deste vocábulo na linguagem, que representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-deobra, energia elétrica etc.

E, portanto, entende que, dentro do conceito de insumos, não cabe a glosa de créditos de moendas e das peças de reposição, como camisas, bagaceiras, pares de luvas, flanges, eixos e rodetes.

Encerra a defesa requerendo seja cancelado o auto de infração para ser reconhecido integralmente o crédito das contribuições, bem como a base de cálculo adotada, nos termos acima articulados.

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: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 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: 01/01/2006 a 31/03/2006 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.

BASE DE CÁLCULO. DESCONTO INCONDICIONAL.

BONIFICAÇÕES. DOAÇÕES. AMOSTRAS. BRINDES.

Os descontos concedidos após a emissão da nota fiscal de venda e em função do posterior preenchimento de condições não constituem desconto incondicional e não podem ser excluídos da base de cálculo.

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.

Não se considera como receita bruta, para fins de rateio, por não serem classificadas como tal, entre outras, as receitas não operacionais decorrentes da venda de ativo imobilizado e as receitas não próprias da atividade, de natureza financeira.

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.

Locação de veículo não enseja a constituição de crédito no regime não cumulativo, nem a título de locação de máquinas e equipamentos, nem em quaisquer das demais hipóteses de creditamento previstas na legislação que rege a matéria.

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 (DEPRECIAÇÃO).

A pessoa jurídica pode descontar créditos relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa, observadas as 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.

Bens e Serviços que não aumentem a vida útil do bem por período superior a um ano não ensejam a apuração de créditos sobre os Bens do Imobilizado (depreciação), mas sim a título de bens e serviços utilizados como insumos, quando atendidos os requisitos previstos na legislação.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 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.

BASE DE CÁLCULO. DESCONTO INCONDICIONAL.

BONIFICAÇÕES. DOAÇÕES. AMOSTRAS. BRINDES.

Os descontos concedidos após a emissão da nota fiscal de venda e em função do posterior preenchimento de condições não constituem desconto incondicional e não podem ser excluídos da base de cálculo.

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.

Não se considera como receita bruta, para fins de rateio, por não serem classificadas como tal, entre outras, as receitas não operacionais decorrentes da venda de ativo imobilizado e as receitas não próprias da atividade, de natureza financeira.

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.

Locação de veículo não enseja a constituição de crédito no regime não cumulativo, nem a título de locação de máquinas e equipamentos, nem em quaisquer das demais hipóteses de creditamento previstas na legislação que rege a matéria.

Os contratos de arrendamento agrícola não ingressam no campo normativo destinado a “insumos de produção” na fabricação do açúcar e do álcool, não conferindo direito ao crédito.

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

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.

Bens e Serviços que não aumentem a vida útil do bem por período superior a um ano não ensejam a apuração de créditos sobre os Bens do Imobilizado (depreciação), mas sim a título de bens e serviços utilizados como insumos, quando atendidos os requisitos previstos na legislação.

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 PIS e COFINS não cumulativas relativas ao período de apuração do 1º trimestre/2006, 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.

A Recorrente é empresa do setor sucroalcooleiro que industrializa álcool e açúcar a partir de produção rural própria (plantio da cana-de-açúcar). O processo produtivo da Recorrente inicia-se com a produção/cultivo do produto/insumo rural (cana-de-açúcar) e encerra-se com a venda do produto final industrializado (açúcar e álcool). Portanto, por ser agroindústria, dedica-se tanto à atividade rural quanto à atividade industrial.

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

terminado 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. NÃOACUMULATIVIDADE. 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.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, vota-se para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

1. Que a unidade preparadora intime a Recorrente para apresentar no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável por igual período, laudo/memorial complementar ao que consta no anexo Laudo/Parecer Técnico sobre atividades essenciais com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços glosados entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa. Nesse item, a recorrente deverá discriminar em planilha as despesas/custos incorridos glosados separados por natureza e juntar toda a documentação que sirva para lastrear as suas afirmações, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e nota SEI/PGFN 63/2018;
2. Que a Autoridade Fiscal elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF);
3. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.
4. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado.

RESOLUÇÃO 3202-000.422 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15889.000335/2010-37

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro

DOCUMENTO VALIDADO