



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.000334/2010-41
RESOLUÇÃO	3402-004.048 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TEREOS AÇUCAR E ENERGIA ANDRADE 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 de votos, em converter julgamento do recurso em diligência para que a Unidade de Origem tome as seguintes providências: **a)** Intime a Recorrente para, dentro de prazo razoável: **a.1)** demonstre, de forma detalhada e com a devida comprovação, o processo produtivo desempenhado e o cumprimento dos requisitos para que faça jus ao respectivo crédito presumido, inclusive com relação àqueles adotados pela Instrução Normativa SRF nº 660/2006; **a.2)** demonstre, de forma detalhada e com a devida comprovação, o enquadramento das despesas (bens e serviços) que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização e mantidos pela DRJ, bem como a utilização em seu processo produtivo, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, delimitados no r. voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018; **a.3)** demonstre, de forma detalhada e com a devida comprovação, a participação dos itens identificados como bens (partes e peças) e serviços de manutenção em cada etapa do processo produtivo, bem como o tempo de vida útil de tais itens, esclarecendo sobre a necessidade de tais itens e se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados e cujas manutenções são realizadas (em quanto tempo); **b)** analise o Laudo Pericial e demais documentos apresentados nos autos; **c)** realize eventuais diligências que julgar necessárias para a constatação especificada nesta Resolução; **d)** elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas no Item “a”, manifestando sobre os documentos apresentados pela Recorrente, bem como apurando a certeza e liquidez dos créditos pleiteados; **d.1)** com relação ao Item “a.1”, em sendo comprovado o direito creditório pela Recorrente, proceda à revisão e quantificação do crédito presumido, elaborando planilha e demonstrando os limites de aproveitamento e a metodologia de cálculo adotada, com a respectiva fundamentação legal; **d.2)** com relação ao Item “a.2”, analise o

enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado em julgamento ao REsp nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, se for o caso; **d.3)** com relação ao Item “a.3”, elabore planilha de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço, indicando detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a respectiva fundamentação legal; **e)** recalcule as apurações e resultado da diligência; **f)** intime a Contribuinte para, querendo, apresente manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias. Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Bernardo Costa Prates Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausentes a conselheira Mariel Orsi Gameiro e o conselheiro Jorge Luis Cabral.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 02-63.123, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado de ofício, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2005, 31/08/2005

ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTE. PRESUNÇÃO DA FINALIDADE. DESCABIMENTO.

Tendo a autoridade fiscal se baseado na documentação exibida pela própria contribuinte durante o procedimento fiscal, não há que se falar em presunção da finalidade do álcool exportado.

ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTE A receita auferida pela pessoa jurídica produtora de álcool para fins carburantes não está sujeita à incidência não-cumulativa do PIS/Cofins.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Consideram-se insumos, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS não-cumulativo e da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No caso de bens, para que estes possam ser considerados insumos, é necessário que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FRETES. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

Os dispêndios com a aquisição de combustíveis utilizados em máquinas, equipamentos e veículos empregados no cultivo e transporte da cana-de-açúcar, assim como fretes e transporte dessa cana-de-açúcar não se caracterizam, para fins de apuração de créditos na forma do art.3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, como dispêndios com insumos da industrialização do açúcar e do álcool.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

Com a edição da Lei nº 10.865, de 2004, somente poderão ser aproveitados os créditos dos encargos de depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio de 2004. Assim, tendo em vista que a data de aquisição do bem do ativo imobilizado, assim como a sua utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços é condição expressa em lei para que se possa apropriar os respectivos créditos, a comprovação desses elementos se faz necessária.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

O crédito presumido estabelecido consoante o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não-cumulativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2005, 31/08/2005

ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTE. PRESUNÇÃO DA FINALIDADE. DESCABIMENTO.

Tendo a autoridade fiscal se baseado na documentação exibida pela própria contribuinte durante o procedimento fiscal, não há que se falar em presunção da finalidade do álcool exportado.

ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTE A receita auferida pela pessoa jurídica produtora de álcool para fins carburantes não está sujeita à incidência não-cumulativa do PIS/Cofins.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Consideram-se insumos, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS não-cumulativo e da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No caso de bens, para que estes possam ser considerados insumos, é necessário que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FRETES. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

Os dispêndios com a aquisição de combustíveis utilizados em máquinas, equipamentos e veículos empregados no cultivo e transporte da cana-de-açúcar, assim como fretes e transporte dessa cana-de-açúcar não se caracterizam, para fins de apuração de créditos na forma do art.3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, como dispêndios com insumos da industrialização do açúcar e do álcool.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIACÃO.

Com a edição da Lei nº 10.865, de 2004, somente poderão ser aproveitados os créditos dos encargos de depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio de 2004. Assim, tendo em vista que a data de aquisição do bem do ativo imobilizado, assim como a sua utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços é condição expressa em lei para que se possa apropriar os respectivos créditos, a comprovação desses elementos se faz necessária.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

O crédito presumido estabelecido consoante o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não-cumulativa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2005, 31/08/2005

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SEM ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

Não havendo antecipação de recolhimento, deve ser observada a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), para fins de contagem do prazo decadencial.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2005, 31/08/2005

NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.

As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

PROCEDIMENTO POR AMOSTRAGEM. PRESUNÇÃO. DESCABIMENTO.

A escolha do critério para proceder a investigação fiscal situa-se na competência da autoridade administrativa. O termo “por amostragem” apenas ressalva que não foram verificadas todas as operações realizadas pelo contribuinte, não implicando em presunção por parte da auditoria.

Não cabe falar em presunção quando há nos autos provas suficientes e concretas dos fatos apurados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem demonstrar os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo parcialmente o relatório da decisão de primeira instância:

A contribuinte acima qualificada foi autuada em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Financiamento da Seguridade Social (Cofins), incidência não cumulativa, fatos geradores de janeiro e agosto de 2005, exigindo-se-lhe os créditos tributários de R\$ 511.678,80 (PIS, fls. 1.819 a 1.823) e R\$ 2.355.057,33 (Cofins, às fls. 1.824 a 1.828).

Os dispositivos legais infringidos constam na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” dos referidos Autos de Infração.

No Termo de Relatório de Auditoria Fiscal (RAF), às fls. 1.829 a 1.846, a fiscalização esclarece que o procedimento fiscal, consubstanciado no Mandado de

Procedimento Fiscal – MPF nº 08.1.09.00-2009-01515-6, compreende, entre várias atividades, as verificações relativas à Contribuição para o PIS e à Cofins, incidência não-cumulativa, dos períodos de apuração de janeiro, junho, julho e setembro de 2005, tendo sido ainda solicitada a inclusão do mês de agosto de 2005 para exame.

De acordo com o TVF, após a análise de diversos processos de pedidos de ressarcimento/compensação de créditos relativos a esses períodos, constatou-se irregularidade nos meses de janeiro e agosto de 2005, que resultaram em valores a pagar das contribuições – que não foram declarados e nem recolhidos –, em função, principalmente, da redução pelo fisco dos créditos dessas contribuições contabilizados pela contribuinte. Assim, os valores apurados foram lançados de ofício, constituindo-se o presente processo.

Em 20/08/2010, a contribuinte tomou ciência do RAF e dos autos de infração (ciência pessoal, às fls. 1.820, 1.825 e 1.846) e, em 21.09.2010, foi protocolizada a impugnação às fls. 1.857 a 1.886, contendo, em síntese, os elementos que se seguem, na forma como foram apresentados pela reclamante.

I – DA AUTUAÇÃO FISCAL

Inicialmente, faz um breve relato sobre a ação fiscal que levou ao lançamento ora impugnado.

II – PRELIMINARMENTE – DA DECADÊNCIA

Requer o reconhecimento da decadência dos créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos em janeiro de 2005, por força da aplicação do §4º do art. 150 do CTN, uma vez que somente foi notificada em 20/08/2010.

III – DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO

III – a) Da Ausência de Verificação do Fato Gerador (Indevida Apuração por Amostragem)

A impugnante invoca os arts. 142 e 113 do CTN, em respaldo ao seu entendimento de que não se pode admitir a constituição de crédito tributário (lançamento) por simples amostragem, pelo fato de a obrigação tributária decorrer do fato gerador integralmente apurado e comprovado e não da mera especulação da autoridade fiscal.

Alega que, na apuração do crédito por amostragem, a autoridade fiscal deixou de colher todos os elementos suficientes e necessários à comprovação da ocorrência do fato gerador, utilizando apenas os documentos escolhidos por critério subjetivo, ignorando a norma que estabelece que deve colher todas as provas dos fatos que justificam o ato administrativo de constituição do crédito tributário.

Cita doutrina a respeito do dever do Fisco de provar a ocorrência da situação jurídica tributária, bem como jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da DRJ/São Paulo, no mesmo sentido.

III – b) Da Ilegal Presunção quanto à Finalidade do Álcool Exportado

Alega a impugnante que a autoridade fiscal presumiu que o álcool exportado possuía finalidade carburante, o que, por consequência sujeitaria as receitas das respectivas exportação à incidência cumulativa do PIS e da Cofins, mas essa presunção afronta o disposto no art. 142 do CTN, que condiciona a constituição do crédito tributário à correta e completa verificação e apuração do fato gerador da respectiva obrigação tributária.

Aduz que caberia ao Fisco demonstrar que o álcool exportado possui finalidade carburante, o que não ocorreu, já que não consta nos autos um único elemento que sirva para amparar tal presunção da fiscalização. Alega a contribuinte que a autoridade fiscal ignorou os demais documentos que comprovam que o álcool exportado é para outros fins, tais como as notas fiscais apresentadas.

Conclui que não se pode admitir tal presunção, seja pela falta de amparo legal, como de elementos que a ampare.

IV – DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO NÃO-CUMULATIVO

IV – a) Do Regime Tributário Aplicável às Receitas de Exportação do Álcool Alega a improcedência do lançamento não-cumulativo em decorrência de equívoco na aplicação do regime tributário às receitas de exportação de álcool; de acordo com o art. 2º da Portaria da Agência Nacional de Petróleo (ANP) nº 2/02, a classificação de álcool carburante, para utilização como combustível, vale apenas no âmbito do território nacional, inexistindo a caracterização para o álcool exportação, cuja finalidade não é possível determinar, a não ser que seja para “outros fins”; acrescenta ainda que, após a instituição do regime não-cumulativo, o regime cumulativo passou a ser admitido apenas excepcionalmente; cita ementa de consulta Cosit nº 139/03; Alega ainda que, somente com o advento da Lei nº 10.865/2004, a qual, neste ponto, entrou em vigor em agosto de 2004, é que as receitas da venda de álcool carburante voltaram a sofrer a incidência cumulativa de PIS/Cofins. E considera que, uma vez que as receitas auferidas com a exportação de álcool “outros fins” estão, de fato, sujeitas à incidência não-cumulativa da contribuição, resta improcedente o rateio proporcional realizado pela autoridade fiscal em relação ao créditos a que faz juz.

IV – b) Da Indevida Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Insumos A contribuinte contesta o conceito de insumos utilizado pela autoridade fiscal, alegando que se trata do conceito utilizado na apuração do IPI ou do ICMS, quando o conceito a ser utilizado na apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins é diferente. Segundo entende, a aplicação direta no processo de fabricação e as alterações nas propriedades físicas e/ou químicas não constituem elementos para a formação do conceito de insumo. A prova disso seria a permissão do desconto de créditos em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa” ou em relação a “edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra,

tenha sido suportado pela locatária”, o que não se dá na apuração do IPI e/ou do ICMS.

Defende que, na apuração do PIS e da Cofins o método utilizado é o “indireto subtrativo”, enquanto na apuração do IPI e do ICMS é o método “imposto contra imposto”.

Acrescenta que a fiscalização desconsiderou completamente como créditos insumos essenciais para a execução de suas atividades-fim, cuja aquisição fora devidamente comprovada e escriturada, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes, concluindo que tais glosas devem ser canceladas.

IV – b.1) Da Glosa do Crédito Presumido sobre Aquisição de Cana-de-açúcar à Pessoa Física

Aduz que a glosa do crédito presumido sobre aquisição de cana-de-açúcar de pessoa física, com base na IN/SRF nº 660/2006, afronta ao disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, a qual deve ser aplicada por ser norma superior, sob pena de ofensa ao princípio da hierarquia das normas, bem como ao princípio da legalidade, além de afronta ao § 12 do art. 195 da CF/88, que atribui à lei a tarefa de definir as regras do regime não-cumulativo do PIS/COFINS; IV – b.2) Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Adubos e/ou Fertilizante Defende que a glosa dos créditos sobre aquisição de adubos e fertilizantes é indevida e improcedente; trata-se de empresa agroindustrial que não revende tais produtos, portanto, sua aquisição e regular escrituração no registro de entrada é suficiente à comprovação, sendo desnecessário documentos que comprovem o consumo; IV – b.3) Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Serviço de Transporte Segundo a impugnante, a glosa dos créditos sobre aquisição de serviço de transporte sob o argumento de que não foram comprovadas mediante documentação hábil e idônea é indevida e improcedente; o serviço de transporte esta intimamente ligado à atividade da impugnante, sendo essencial, seja como insumo seja na operação de venda; o que se pode comprovar é a sua aquisição e somente ela, nesse sentido o livro de registro de entradas bem como as respectivas faturas ou notas fiscais e conhecimentos de transporte são suficientes para comprovar tal aquisição; como não é possível acostar todas as cópias de conhecimento de transporte, junta cópias por amostragem;

IV – b.4) Da Glosa dos Créditos sobre Aquisição de Óleo Diesel Combustível Em relação à glosa de créditos sobre aquisição de óleo diesel combustível, apresentou, em síntese, os mesmos argumentos do item anterior, com o destaque de que a empresa possui mais de cento e vinte máquinas ou equipamentos, desnecessária, portanto, a prova documental do consumo;

IV – b.5) Da Glosa dos Créditos sobre Depreciação de Máquinas e Equipamentos Em relação à glosa dos créditos sobre depreciação de máquinas e equipamentos manifestou sua discordância com base no argumento de que antes da edição da Lei nº 10.865/04, que passou a produzir efeitos a partir de maio de 2004, já fazia jus ao crédito em relação às máquinas constantes de seu ativo imobilizado; em

favor de ser argumento trouxe ementa de Acórdão Judicial; como nos itens anteriores, alega ser desnecessária a prova documental do consumo, bastando a comprovação da sua aquisição.

V – DO PEDIDO Em resumo, requer a impugnante que seja anulado o auto de infração e cancelada a autuação.

A intimação sobre a decisão de primeira instância ocorreu pela via eletrônica em 23/02/2015 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1972), sendo o Recurso Voluntário apresentado por meio de protocolo físico em 23/03/2015, pelo qual pediu a reforma do acórdão recorrido, para o fim de que o lançamento seja julgado improcedente, o que fez com os mesmos fundamentos da peça de Impugnação.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Da necessária conversão do julgamento do recurso em diligência.

Conforme relatório, versa o presente litígio de Auto de Infração lavrado em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Financiamento da Seguridade Social (Cofins), incidência não cumulativa, relativo aos fatos geradores de janeiro e agosto de 2005, com a constituição de crédito tributário no valor de R\$ 511.678,80 (PIS) e R\$ 2.355.057,33 (COFINS).

Consta em Termo de Verificação Fiscal que foram apuradas irregularidade nos meses de janeiro e agosto de 2005, que resultaram em valores a pagar das contribuições – que não foram declarados e nem recolhidos em função, principalmente, da redução pelo fisco dos créditos dessas contribuições contabilizados pela contribuinte. Assim, os valores apurados foram lançados de ofício.

Entre o objeto social da Recorrente, constam as seguintes atividades: **(i)** o plantio e o cultivo de cana-de-açúcar em terras próprias ou não; **(ii)** a comercialização de matéria-prima; **(iii)** a produção, a logística e a comercialização de álcool anidro e hidratado; **(iv)** a exploração da

indústria e do comércio de produtos alimentícios, inclusive açúcar, aguardente e quaisquer outros produtos derivados da cana-de-açúcar; **(v)** a comercialização e a distribuição de derivados do petróleo e etanol etílico carburante”.

Conclui-se que a Recorrente se trata de agroindústria, conforme definido no art. 22-A da Lei n.º 8.212/91, ou seja, “produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros”.

A controvérsia deste litígio versa sobre a análise da existência ou não de direito a crédito para as Contribuições para o PIS e da COFINS relativamente a despesas cujos créditos foram glosados pela Fiscalização e pela DRJ, tendo em vista a conclusão de que não estão vinculados à etapa do processo de produção de bens destinados à venda.

Destaco os seguintes créditos glosados:

(i) Créditos sobre Aquisição de Insumos:

A contribuinte contesta o conceito de insumos utilizado pela autoridade fiscal, alegando que se trata do conceito utilizado na apuração do IPI ou do ICMS, quando o conceito a ser utilizado na apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins é diferente. Segundo entende, a aplicação direta no processo de fabricação e as alterações nas propriedades físicas e/ou químicas não constituem elementos para a formação do conceito de insumo. A prova disso seria a permissão do desconto de créditos em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa” ou em relação a “edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária”, o que não se dá na apuração do IPI e/ou do ICMS.

Defende que, na apuração do PIS e da Cofins o método utilizado é o “indireto subtrativo”, enquanto na apuração do IPI e do ICMS é o método “imposto contra imposto”.

Acrescenta que a fiscalização desconsiderou completamente como créditos insumos essenciais para a execução de suas atividades-fim, cuja aquisição fora devidamente comprovada e escriturada, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes, concluindo que tais glosas devem ser canceladas.

(ii) Crédito Presumido sobre Aquisição de Cana-de-açúcar à Pessoa Física:

Argumentou a defesa que a glosa do crédito presumido sobre aquisição de cana-de-açúcar de pessoa física, com base na IN/SRF nº 660/2006, afronta ao disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, a qual deve ser aplicada por ser norma superior, sob pena de ofensa ao princípio da hierarquia das normas, bem como ao princípio da legalidade, além de afronta ao § 12 do art. 195 da CF/88, que atribui à lei a tarefa de definir as regras do regime não-cumulativo do PIS/COFINS;

(iii) Créditos sobre Aquisição de Adubos e/ou Fertilizante:

Argumenta a defesa que se trata de empresa agroindustrial que não revende tais produtos, portanto, sua aquisição e regular escrituração no registro de entrada é suficiente à comprovação, sendo desnecessário documentos que comprovem o consumo;

(iv) Créditos sobre Aquisição de Serviço de Transporte

Argumenta a defesa que o serviço de transporte está intimamente ligado à atividade da impugnante, sendo essencial, seja como insumo seja na operação de venda.

(v) Créditos sobre Aquisição de Óleo Diesel Combustível

Argumenta a defesa que a empresa possui mais de cento e vinte máquinas ou equipamentos;

(vi) Créditos sobre Depreciação de Máquinas e Equipamentos

Argumenta a defesa que antes da edição da Lei nº 10.865/04, que passou a produzir efeitos a partir de maio de 2004, já fazia jus ao crédito em relação às máquinas constantes de seu ativo imobilizado.

Para justificar o direito creditório, a defesa apresenta considerações sobre o conceito de insumos, uma vez que a análise da DRF e da DRJ (julgamento ocorrido no dia 12/01/2015), teve por premissa a incidência das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que aplicava um conceito restritivo para possibilidade de creditamento.

Concluiu o ilustre julgador de primeira instância que:

Sendo assim, para efeito de crédito da contribuição, a legislação citada esclarece que se incluem no conceito de insumo, além das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, itens que se incorporam ao bem produzido, os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto, salvo se compreendidos no ativo permanente.

(...)

Assim, conforme entendimento da Administração, somente podem ser considerados insumos para fins de utilização de créditos no regime não-cumulativo da contribuição, além das matérias-primas, produtos intermediários e material embalagem, itens que se incorporam ao bem produzido, os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto - salvo se compreendidos no ativo permanente -, os combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo - estes por definição legal - e as

partes e peças de reposição que sofram alteração em suas propriedades físicas ou químicas, de máquinas e equipamentos que atuem diretamente no processo produtivo, exceto se forem incorporadas ao ativo imobilizado da empresa.

Fato notório que o Superior Tribunal de Justiça decidiu em julgamento ao Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Por esta razão, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, as quais, repito, restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa.

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

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 aceitação de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Diante da decisão do Superior Tribunal de Justiça, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado, conforme Ementa abaixo transcrita:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

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

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

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

b.2) “por imposição legal”.

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

Nos termos previstos pelo artigo 98, II do Anexo do RICARF/2023, deve ser aplicado o entendimento do STJ, de forma a adotar o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, como todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Outrossim, igualmente é abordado o crédito presumido sobre aquisição de cana-de-açúcar de pessoa física, argumentando a defesa que tal glosa, com base na IN/SRF nº 660/2006, afronta ao disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, a qual deve ser aplicada por ser norma superior, sob pena de ofensa ao princípio da hierarquia das normas, bem como ao princípio da legalidade.

Pela análise dos objetos acima, pode-se concluir tratar-se de uma agroindústria, conforme definido no art. 22-A da Lei nº 8.212/91, ou seja, “produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros”.

Às fls. 2134 a defesa apresentou Laudo Pericial elaborado pela empresa Award Contábil e Tributária S/S Ltda, com análise do processo industrial e agrícola da empresa, bem como indicação das despesas e materiais essenciais e/ou relevantes no processo agroindustrial, de forma que, no entender da Recorrente, deixa a salvo de dúvidas que os itens sobre os quais recaíram as glosas dos créditos apropriados são efetivos insumos de suas atividades.

Diante dos documentos apresentados pela defesa no curso do processo, entendo que cabe a análise da Unidade Preparadora sobre os fundamentos que lastreiam o Laudo Pericial, permitindo a reavaliação do enquadramento inicialmente conferido em Relatório Fiscal.

Da mesma forma, considerando os documentos comprobatórios trazidos aos autos pela Contribuinte, é imprescindível a análise da Unidade Preparadora sobre a participação dos itens identificados como partes e peças indicadas como bens do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo da empresa, bem como o tempo de vida útil de tais itens, esclarecendo se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados e cujas manutenções são realizadas.

Em suma, em respeito ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, na busca da verdade real no processo administrativo tributário, é cabível oportunizar à Recorrente uma melhor análise pela unidade de origem quanto ao crédito pleiteado.

Para tanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, proponho a conversão do julgamento do recurso em diligência, para que a Unidade de Origem tome as seguintes providências:

a) Intimar a Recorrente para, dentro de prazo razoável:

- a.1)** Demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, o processo produtivo desempenhado e o cumprimento dos requisitos para que faça jus ao respectivo crédito presumido;
- a.2)** Demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, o enquadramento das despesas (bens e serviços) que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização e mantidos pela DRJ, bem como a utilização em seu processo produtivo, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, delimitados no r. voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;
- a.3)** Demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, a participação dos itens identificados como bens (partes e peças) e serviços de manutenção em cada etapa do processo produtivo, bem como o tempo de vida útil de tais itens, esclarecendo sobre a respectiva necessidade e se há alguma contribuição

quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados e cujas manutenções são realizadas (em quanto tempo);

- b)** Analisar o Laudo Pericial e demais documentos apresentados nos autos;
- c)** Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para a constatação especificada nesta Resolução;
- d)** Elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas no Item “a”, manifestando sobre os documentos apresentados pela Recorrente;
 - d.1)** Com relação ao **Item “a.1”**, em sendo comprovado o direito creditório pela Recorrente, proceder à revisão e quantificação do crédito presumido, elaborando planilha e demonstrando os limites de aproveitamento e a metodologia de cálculo adotada, com a respectiva fundamentação legal;
 - d.2)** Com relação ao **Item “a.2”**, deverá ser analisando o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado em julgamento ao REsp nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, se for o caso;
 - d.3)** Com relação ao **Item “a.3”**, elaborar planilha de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço, indicando detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a respectiva fundamentação legal;
- e)** Recalcular as apurações e o resultado da diligência;
- f)** Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

É a proposta de resolução.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos