



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16004.000443/2007-85</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.282 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BUNGE ACUCAR E BIOENERGIA S.A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

AUTO DE INFRAÇÃO. AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. CANA-DE-AÇÚCAR.

O crédito presumido instituído pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004 subsiste mesmo após a alteração promovida pela Lei nº 11.051/2004, por se tratar de crédito ficto, não condicionado à incidência das contribuições na etapa anterior.

CRITÉRIO DE RATEIO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

A legislação exige a adoção de critério único de rateio para a apropriação de créditos. A utilização de critérios distintos ao longo do mesmo exercício autoriza a adoção, pela fiscalização, do critério proporcional entre receitas cumulativas e não cumulativas.

INSUMOS. CONCEITO. REsp nº 1.221.170/PR.

As glosas de créditos de insumos efetuadas com fundamento nas IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004 devem ser revistas à luz do entendimento firmado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, segundo os critérios da essencialidade e relevância.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

AUTO DE INFRAÇÃO. AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. CANA-DE-AÇÚCAR.

O crédito presumido instituído pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004 subsiste mesmo após a alteração promovida pela Lei nº 11.051/2004, por se tratar de crédito ficto, não condicionado à incidência das contribuições na etapa anterior.

**CRITÉRIO DE RATEIO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.**

A legislação exige a adoção de critério único de rateio para a apropriação de créditos. A utilização de critérios distintos ao longo do mesmo exercício autoriza a adoção, pela fiscalização, do critério proporcional entre receitas cumulativas e não cumulativas.

INSUMOS. CONCEITO. REsp nº 1.221.170/PR.

As glosas de créditos de insumos efetuadas com fundamento nas IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004 devem ser revistas à luz do entendimento firmado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, segundo os critérios da essencialidade e relevância.

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

**DILIGÊNCIA. AJUSTES NO LANÇAMENTO.**

Atendidas as diligências determinadas, com exclusão de exigências relativas ao regime não cumulativo, subsistem apenas as exigências remanescentes, conforme reapuração efetuada pela fiscalização.

**JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.**

A multa de ofício integra o crédito tributário, sujeitando-se à incidência de juros de mora, nos termos do art. 161 do CTN.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao Recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Lazaro Antônio Souza Soares (substituto[a] integral), Sabrina

Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Jorge Luís Cabral, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Lazaro Antônio Souza Soares.

## RELATÓRIO

Adoto como meu relatório o exposto pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), que descreve de forma sucinta e adequada os fatos constantes dos presentes autos até a presente fase processual:

Contra a contribuinte acima identificada foram lavrados autos de infração, de fls. 13/33, para exigência da Contribuição ao PIS e da Cofins, apuradas de acordo com os regimes da não cumulatividade e da cumulatividade, relativas ao período de dezembro de 2002 a agosto de 2005, com crédito tributário total de R\$ 5.807.526,06.

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal, de fls. 39/91, apurou-se, em breve resumo, diversas infrações à legislação tributária, a saber: na compensação da Cide com o PIS e Cofins; no regime de tributação do álcool combustível; nos rateios da receita de exportação em relação à receita total; no rateio de insumos em relação às receitas submetidas ao regimes cumulativo e não cumulativo; na apropriação do crédito presumido relativo às agroindústrias. Foram também glosados os créditos referentes às aquisições que não se enquadram no conceito de insumo.

Em decorrência dos ajustes, procedeu-se à revisão de ofício dos valores declarados em Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon) e ao lançamento de ofício das contribuições sociais no período acima.

O lançamento foi mantido por esta DRJ por meio do acórdão de fls. 1642/1661.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) anulou o acórdão da DRJ por meio do acórdão de fls. 2010/2017.

A anulação foi motivada por cerceamento do direito de defesa porquanto o acórdão de primeira instância não enfrentou o tópico da impugnação denominado "Crédito presumido da agroindústria e critérios de cálculos".

O referido tópico encontra-se contido na impugnação às fls. 813/818 e repisado às fls. 1903/1908 do recurso voluntário, e contém as alegações a seguir resumidas.

A fiscalização teria alterado o critério de rateio para apuração do crédito presumido, referente à aquisição de cana-de-açúcar, adotado pela impugnante ao utilizar-se da relação percentual entre a receita não cumulativa e a receita bruta total.

No entanto, a contribuinte alega que adota como critério para alocação dos custos de produção a apropriação direta com base na escrituração contábil e fiscal, conforme pode ser verificado por meio dos boletins industriais que anexa.

Outra alegação é de que a fiscalização não considerou, além do crédito presumido, os créditos básicos, previstos nos arts. 3ºs, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, relativos a aquisições dos demais insumos adquiridos de pessoa jurídica para a fabricação de açúcar.

Por fim, argumenta que é descabida a glosa do crédito presumido referente às aquisições de insumos de pessoa jurídica para fabricação de açúcar após a publicação da Lei nº 11.051, de 2004, que alterou a redação do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

Menciona que essa Lei suspendeu a incidência de PIS e Cofins sobre as vendas destinadas à fabricação dos produtos do caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, no caso o açúcar, quando efetuada por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária. Assim, a fiscalização teria entendido que o crédito presumido da cana-de-açúcar não mais poderia ser calculado sobre aquisições de pessoas jurídicas.

Entretanto, alega, a regra geral não prevalece sobre a especial, que permite o crédito presumido nas aquisições de pessoa jurídica, o qual não está condicionado ao pagamento das contribuições na etapa anterior, pois trata-se de crédito presumido.

Aduz ainda que o benefício fiscal não pode causar prejuízos aos adquirentes, que não são destinatários da norma tributária, pois estes já podiam, antes da edição da Lei nº 11.051/2004, aproveitar o crédito presumido nesse tipo de operação.

Ademais, prossegue, a lei permite o aproveitamento de crédito presumido nas aquisições de pessoas físicas, que não são contribuintes do PIS e da Cofins, assim não haveria lógica em proibir o seu aproveitamento sob a alegação de que as pessoas jurídicas vendedoras não mais pagam as contribuições.

Desta forma, o processo retornou à unidade de origem, conforme resolução de fls. 2028/2030, para que os auditores-fiscais autuantes:

a) informassem se foram excluídos do lançamento os créditos relativos à aquisição de insumos básicos para a fabricação de açúcar e retificassem o valor lançado, se fosse o caso; e b) apurassem o valor do crédito presumido na aquisição de cana-de-açúcar para fabricação de açúcar, a partir de janeiro de 2005, e o excluísse do valor lançado.

Em atendimento à diligência, a fiscalização emitiu a Informação Fiscal, de fls. 2034/2044, onde informa, em relação ao item a, acima, que os créditos básicos foram considerados quando do lançamento, não havendo mais valores a excluir.

Quanto ao item b, afirma que reapurou os créditos levando em consideração o crédito presumido na aquisição de cana-de-açúcar de pessoa jurídica. Após a

reapuração, relativamente ao regime não cumulativo do ano de 2005, restaram zeradas as exigências referentes a maio, junho, julho e agosto, mantida integralmente a referente a março e a de abril mantida, respectivamente, nos valores de R\$ 30.751,45 e R\$ 141.643,02 de PIS e Cofins.

Ciente da informação acima, a contribuinte apresentou a impugnação, de fls. 2066/2104, com as alegações, relativas aos tópicos objeto da resolução, a seguir resumidas.

Com relação ao critério de rateio dos insumos destinados à produção de açúcar e álcool para apuração do crédito presumido da agroindústria, repete a alegação de que observou o método de apropriação direta (conforme boletins de produção que anexa) e que a fiscalização não levou isso em consideração ao adotar o rateio proporcional entre as receitas sujeitas à não-cumulatividade e a receita total.

Argumenta também a impugnante que, diferentemente do que afirma a fiscalização, ela auferiu receita de vendas de álcool "para outros fins", que não o combustível, antes de agosto/2004, conforme cópias de notas fiscais que anexa. Assim, teriam sido glosados créditos aos quais a autuada teria direito, relativos a essas vendas.

Outra alegação foi de que a fiscalização, ao tributar a venda de álcool combustível pelo regime cumulativo, não excluiu do lançamento os valores recolhidos pelo regime não cumulativo.

Questiona ainda a impugnante a glosa dos produtos químicos por não exercerem ação direta sobre o produto em elaboração, principalmente após a decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, que declarou a ilegalidade parcial das IN SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Sendo assim, o presente foi novamente convertido em diligência para que a fiscalização respondesse aos seguintes quesitos:

- a) confirmem se a impugnante adota o método de apropriação direta dos créditos por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, nos termos do art. 3º, § 8º, I, da Lei nº 10.833/2003; se sim, reapurar os créditos a partir de 2004 por meio desse método, bem assim o valor lançado;
- b) se manifestem sobre a alegação de que houve vendas de álcool para outros fins antes de agosto de 2004 e, caso necessário, reapurem o valor lançado;
- c) se manifestem quanto à alegação de não exclusão do valor lançado das contribuições não cumulativas recolhidas sobre o álcool combustível e, se for o caso, recalquem o valor lançado; e
- d) se manifestem quanto à manutenção ou não das glosas dos insumos à luz das diretrizes do REsp 1.221.170/PR e reapurem o valor lançado, se for o caso.

A diligência foi atendida por meio da Informação Fiscal, de fls. 2198/2202, onde a fiscalização informa que:

a) a contribuinte adota a apropriação direta dos créditos por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração;

b) quanto à venda de álcool para outros fins antes de agosto de 2004, “Os valores foram excluídos das bases de cálculo do PIS e COFINS cumulativos nos meses de maio, junho e julho de 2004. As notas de venda do álcool para outros fins relativas aos outros meses não foram excluídas haja vista que o cálculo das contribuições cumulativas foi feito com base em planilha apresentada pelo próprio contribuinte na qual consta o valor da venda do álcool para fins carburantes de janeiro de 2002 a abril de 2004 – folha 430.”

c) foram excluídas do valor lançado as contribuições não cumulativas sobre o álcool carburante; e 1.221.170/PR.

d) foram revertidas as glosas dos insumos em função da aplicação do Resp nº

Informa ainda que após a diligência não há mais diferenças a serem cobradas na sistemática não cumulativa.

Ciente da Informação Fiscal, a autuada apresentou a peça de fl. 2209, onde reitera “em todos os seus termos as impugnações” já apresentadas.

Após diversas diligências determinadas pela DRJ, esta decidiu pelo cancelamento de parte dos valores de PIS e COFINS lançados, afastando integralmente a exigência atinente ao regime não cumulativo. Contudo, parcela da exigência relativa ao regime cumulativo foi mantida. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

LEGISLAÇÃO. INTERPRETAÇÃO.

Atendendo ao disposto no art. 111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre redução ou isenção de tributos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição para a Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

CIDE. DEDUÇÃO. EFETIVO PAGAMENTO.

A dedução da Cide-Combustíveis do valor devido da contribuição para a Cofins só é permitida quando efetivamente paga no período de apuração da contribuição, não gerando créditos a serem aproveitados em períodos posteriores.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo, de acordo com o Resp nº 1.221.170/PR, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços aferidos pelos critérios da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item — bem ou serviço — no processo produtivo da empresa.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR. POSSIBILIDADE

Legal o aproveitamento de crédito presumido referente às aquisições de insumos de pessoa jurídica para fabricação de açúcar.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

EMENTAS. COFINS. APLICAÇÃO

Aplica-se ao lançamento da Contribuição ao PIS/Pasep as ementas referentes ao lançamento da Cofins por possuírem o mesmo objeto.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimada, a Recorrente interpôs o competente recurso voluntário, no qual discute, em síntese, a nulidade do processo administrativo; a necessidade de dedução dos valores da CIDE da base de cálculo do PIS e da COFINS devidos; o cômputo de créditos relativos a insumos destinados à produção de álcool carburante; e a inexigibilidade das sanções aplicadas.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual o admito.

Extrai-se do relatório que a controvérsia central do recurso reside na legalidade do lançamento de PIS e COFINS, decorrente de glosas efetuadas pela Fiscalização, especialmente quanto:

- a) **À nulidade parcial do processo administrativo**, sob o argumento de manifesto excesso de exação, em razão de a autoridade fiscal ter desconsiderado saldos credores de PIS e COFINS apurados em períodos anteriores, decorrentes de receitas de exportação, os quais, segundo a Recorrente, deveriam ter sido

compensados ou considerados na recomposição da base de cálculo dos períodos subsequentes;

- b) **À dedução dos valores da CIDE dos débitos de PIS e COFINS**, notadamente:
- a. à possibilidade de dedução da CIDE **no mesmo período de apuração** das contribuições, independentemente de seu efetivo pagamento ocorrer no mês subsequente;
  - b. à interpretação do art. 8º, §1º, da Lei nº 10.336/2001, no sentido de que a dedução pode abranger o mesmo período de apuração ou períodos posteriores, permitindo o aproveitamento de eventual saldo não deduzido;
  - c. à alegada indevida limitação imposta pela Fiscalização, que teria criado restrições não previstas em lei, resultando em suposta “compensação indevida”.
- c) **Ao regime de incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas de venda de álcool para fins carburantes**, sustentando a Recorrente que:
- a. até a vigência da Lei nº 10.865/2004, tais receitas estavam corretamente submetidas ao regime não cumulativo;
  - b. somente a partir de 1º de agosto de 2004 passou a ser aplicável o regime cumulativo, inexistindo base legal para a exigência retroativa.
- d) **À glosa de créditos de PIS e COFINS relativos a insumos utilizados na produção de álcool carburante**, entendendo a Recorrente que seus procedimentos estavam amparados pela legislação vigente à época e por manifestações da própria Administração Tributária;
- e) **À inexigibilidade das penalidades aplicadas**, incluindo multa de ofício, juros de mora e correção monetária, com fundamento no art. 100 do CTN, diante da observância, pela Recorrente, de normas complementares e orientações administrativas então vigentes; e,
- f) **À impossibilidade de incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício**, por ausência de previsão legal, afronta ao art. 161 do CTN e por não ter havido lançamento específico dessa penalidade.

Por sua vez, a DRJ firmou sua decisão a partir do exame das alegações da contribuinte relativas ao critério de rateio dos créditos, ao aproveitamento de crédito presumido na aquisição de cana-de-açúcar, à consideração de créditos básicos, ao regime de tributação do álcool carburante e à glosa de insumos, tendo determinado a realização de sucessivas diligências fiscais para saneamento da instrução probatória.

Quanto ao crédito presumido da cana-de-açúcar, a DRJ entendeu que, mesmo após a alteração promovida pela Lei nº 11.051/2004 — que suspendeu a incidência de PIS e COFINS nas vendas destinadas à fabricação de açúcar por pessoas jurídicas agropecuárias —, permaneceu válido o direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, por se tratar de crédito ficto, não condicionado à incidência das contribuições na etapa anterior. Em razão disso, determinou o retorno dos autos à unidade de origem para reapuração do crédito presumido a partir de janeiro de 2005.

No tocante aos créditos básicos, a fiscalização esclareceu, em diligência, que estes já haviam sido considerados quando do lançamento, inexistindo valores adicionais a excluir. Após a reapuração, restaram zeradas as exigências relativas ao regime não cumulativo em diversos meses de 2005, sendo mantidas apenas exigências pontuais nos meses de março e abril daquele ano.

Em relação ao critério de rateio, a DRJ reconheceu que a contribuinte utilizou métodos distintos ao longo do período, inicialmente adotando apropriação direta e, posteriormente, rateio proporcional. Considerando que a legislação exige a adoção de critério único de rateio, a fiscalização estendeu o critério proporcional para todo o exercício de 2004. As alegações da contribuinte quanto à existência de vendas de álcool para outros fins antes de agosto de 2004 e quanto à não exclusão de valores já recolhidos foram objeto de nova diligência, tendo a fiscalização informado que os ajustes necessários foram efetuados.

No que se refere à glosa de insumos, a DRJ reconheceu a superveniência do entendimento firmado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, segundo o qual o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Em razão da vinculação administrativa decorrente da Nota SEI nº 63/2018/PGFN, determinou a revisão das glosas efetuadas com base nas IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004, tendo a fiscalização informado que as glosas foram revertidas, inexistindo diferenças remanescentes na sistemática não cumulativa.

Por fim, quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, a DRJ afastou a alegação da contribuinte, consignando que a multa integra o crédito tributário, nos termos do art. 161 do CTN, sujeitando-se, portanto, à incidência de juros, conforme entendimento consolidado da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Diante desse contexto, a DRJ julgou a impugnação parcialmente procedente, cancelando integralmente as exigências relativas ao regime não cumulativo e aquelas referentes a fevereiro de 2004 no regime cumulativo, mantendo as demais exigências, acrescidas de multa de ofício e juros de mora.

Pois bem, passo a decidir.

Não prospera a alegação de nulidade do processo administrativo por suposto excesso de exação. O lançamento tributário foi regularmente constituído, em observância aos arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/1972, tendo a autoridade fiscal explicitado, de forma motivada, os critérios utilizados na apuração do crédito tributário. Ademais, o princípio da

verdade material não afasta o ônus do contribuinte de comprovar, de forma adequada e tempestiva, os elementos constitutivos de seu direito, nos termos do art. 373, I, do CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

No que concerne à alegada necessidade de consideração de saldos credores de PIS e COFINS apurados em períodos anteriores, observa-se que a legislação de regência condiciona o aproveitamento de créditos à sua efetiva comprovação e à estrita observância das normas legais. A autoridade fiscal não está obrigada a presumir a existência de créditos ou a recompor bases de cálculo pretéritas sem documentação idônea que permita a verificação da liquidez e da certeza do direito creditório, especialmente quando se trata de compensação, instituto de aplicação restritiva.

Quanto à dedução da CIDE dos valores devidos a título de PIS e COFINS, a controvérsia cinge-se à interpretação do art. 8º da Lei nº 10.336/2001. O referido dispositivo autoriza a dedução da CIDE das contribuições devidas, observados os limites legais, não instituindo, contudo, crédito autônomo passível de livre utilização pelo contribuinte. A sistemática legal deve ser interpretada de forma conjunta, considerando-se a natureza da CIDE, seu regime de apuração mensal e o momento do pagamento, não se vislumbrando ilegalidade na interpretação adotada pela Fiscalização ao condicionar a dedução aos parâmetros legalmente previstos.

Ainda que se admita a possibilidade de dedução em períodos posteriores, nos termos do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.336/2001, tal faculdade não dispensa a observância dos limites legais nem autoriza o aproveitamento irrestrito de valores sem respaldo documental suficiente, tampouco afasta a competência da autoridade fiscal para verificar a correção dos procedimentos adotados.

No tocante ao regime de incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas de venda de álcool para fins carburantes, a exigência fiscal observou a legislação aplicável a cada período de apuração, notadamente as Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004. A aplicação do regime cumulativo ou não cumulativo deve respeitar a vigência temporal das normas, não sendo possível afastar a exigência com base em interpretações administrativas pretéritas quando inexistente ato normativo vinculante que assegure direito subjetivo ao contribuinte para os períodos autuados.

No que se refere à glosa de créditos de insumos, igualmente não restou demonstrado, de forma inequívoca, o direito ao creditamento nos termos pretendidos, sendo legítima a atuação fiscal quando ausente prova suficiente da vinculação dos insumos à produção sujeita ao regime invocado, conforme exigem as normas que regem a não cumulatividade das contribuições.

Também não merece acolhimento o pedido de afastamento da multa, dos juros de mora e da correção monetária com fundamento no art. 100 do CTN. A aplicação do referido dispositivo pressupõe a observância estrita de normas complementares aptas a amparar a conduta do contribuinte, o que não restou comprovado nos autos. Inexistindo ato normativo

específico que autorize expressamente os procedimentos adotados pela Recorrente para os períodos autuados, subsiste a exigibilidade das penalidades aplicadas.

Por fim, é incabível a conversão do julgamento em diligência. Nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, a diligência não se destina a suprir a ausência de prova que incumbia à Recorrente apresentar no momento processual oportuno, sobretudo quando esta foi regularmente intimada a complementar a documentação e permaneceu inerte.

Irreparável, pois, a decisão recorrida que adoto como minhas razões de decidir:

[omissis]

Como exposto, a anulação do acórdão desta DRJ foi motivada por cerceamento do direito de defesa porquanto o acórdão de primeira instância não enfrentou o tópico da impugnação denominado "Crédito presumido da agroindústria e critérios de cálculos".

O referido tópico encontra-se contido na impugnação, às fls. 813/818, e repisado às fls. 1903/1908 do recurso voluntário, e contém as alegações a seguir resumidas.

A fiscalização teria alterado o critério de rateio para apuração do crédito presumido, referente à aquisição de cana-de-açúcar, adotado pela impugnante ao utilizar-se da relação percentual entre a receita não cumulativa e a receita bruta total.

No entanto, a contribuinte alega que adota como critério para alocação dos custos de produção a apropriação direta com base na escrituração contábil e fiscal, conforme pode ser verificado por meio dos boletins industriais que anexa.

Outra alegação é de que a fiscalização não considerou, além do crédito presumido, os créditos básicos, previstos nos arts. 3ºs, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, relativos a aquisições dos demais insumos adquiridos de pessoa jurídica para a fabricação de açúcar.

Por fim, argumenta que é descabida a glosa do crédito presumido referente às aquisições de insumos de pessoa jurídica para fabricação de açúcar após a publicação da Lei nº 11.051, de 2004, que alterou a redação do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

Menciona que essa Lei suspendeu a incidência de PIS e Cofins sobre as vendas destinadas à fabricação dos produtos do caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, no caso o açúcar, quando efetuada por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária. Assim, a fiscalização teria entendido que o crédito presumido da cana-de-açúcar não mais poderia ser calculado sobre aquisições de pessoas jurídicas.

Entretanto, alega, a regra geral não prevalece sobre a especial, que permite o crédito presumido nas aquisições de pessoa jurídica, o qual não está condicionado

ao pagamento das contribuições na etapa anterior, pois trata-se de crédito presumido.

Aduz ainda que o benefício fiscal não pode causar prejuízos aos adquirentes, que não são destinatários da norma tributária, pois estes já podiam, antes da edição da Lei nº 11.051/2004, aproveitar o crédito presumido nesse tipo de operação.

Ademais, prossegue, a lei permite o aproveitamento de crédito presumido nas aquisições de pessoas físicas, que não são contribuintes do PIS e da Cofins, assim não haveria lógica em proibir o seu aproveitamento sob alegação de que as pessoas jurídicas vendedoras não mais pagam as contribuições.

Quanto a essa última alegação, há que se transcrever os art. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, que criou o crédito presumido em referência, com a redação dada pela nº 11.051, de 2004, in verbis:

Art. 8ºAs pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de: (...)

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Art. 9ºA incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (...)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8ºdesta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1ºdo mencionado artigo.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (realcei)

Portanto, mesmo após a criação da referida suspensão, pela Lei nº 11.051, de 2004, a nova redação do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, dada pela mesma Lei, continua prevendo a existência do crédito presumido sobre aquisições de insumos

de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária que produza os produtos listados no art. 8º, no caso o do código NCM 1701.11.00.

Portanto, pode-se concluir que, mesmo após a instituição da referida suspensão, o crédito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, perdurou.

Nem poderia ser diferente, pois como lembrou a impugnante, o crédito presumido é um crédito ficto, daí a sua denominação, presumido, que se presume, se pressupõe etc, não há necessidade de que na etapa anterior haja a incidência das contribuições sociais. O mesmo acontece com as aquisições de pessoas físicas que sequer são contribuintes do PIS/Cofins, mas em tais aquisições há previsão de crédito presumido.

Desta forma, o processo retornou à unidade de origem, conforme resolução de fls.

2028/2030, para que os auditores-fiscais autuantes apurassem o valor do crédito presumido na aquisição de cana-de-açúcar para fabricação de açúcar, a partir de janeiro de 2005, e o excluísse do valor lançado, e se manifestassem quanto aos créditos básicos.

Em atendimento à diligência, a fiscalização emitiu a Informação Fiscal, de fls. 2034/2044, onde informa, que os créditos básicos foram considerados quando do lançamento, não havendo mais valores a excluir.

Quanto ao crédito presumido, afirma que reapurou os créditos levando em consideração o crédito presumido na aquisição de cana-de-açúcar de pessoa jurídica. Após a reapuração, relativamente ao regime não cumulativo do ano de 2005, restaram zeradas as exigências referentes a maio, junho, julho e agosto, mantida a referente a março integralmente e a de abril mantida, respectivamente, nos valores de R\$ 30.751,45 e R\$ 141.643,02 de PIS e Cofins.

Ciente da informação acima, a contribuinte apresentou a impugnação, de fls. 2066/2104, com as alegações, relativas aos tópicos objeto da resolução, a seguir resumidas.

Com relação ao critério de rateio dos insumos destinados à produção de açúcar e álcool para apuração do crédito presumido da agroindústria, repete a alegação de que observou o método de apropriação direta (conforme boletins de produção que anexa) e que a fiscalização não levou isso em consideração ao adotar o rateio proporcional entre as receitas sujeitas à não-cumulatividade e a receita total.

Em relação a esse item, de acordo com a informação fiscal, bem assim com o relatório de auditoria, fica claro que a contribuinte, até julho/2004, tributava (equivocadamente) o álcool carburante como se este estivesse no regime não cumulativo e como só produzia esse tipo de álcool, para ela toda a receita estaria submetida a esse regime, uma vez que a receita de venda do açúcar também esta no regime não cumulativo. Desta forma, a contribuinte utilizou a apropriação

direta para apuração do crédito presumido, método aceito pela fiscalização para 2003, e utilizado pelo Fisco também para apuração dos créditos referentes às receitas não cumulativas, pois no seu entender o álcool carburante está sujeito à cumulatividade.

Porém, a partir agosto/2004, segundo a fiscalização, a impugnante passou a produzir também o álcool para outros fins, passando a considerar a receita do álcool carburante como cumulativa e adotou um novo critério de rateio, ou seja, a divisão das receitas não cumulativas pela receita total para obtenção do percentual de cada tipo de receita.

Assim, como a legislação exige um único critério de rateio para apropriação dos créditos, a fiscalização estendeu esse critério proporcional para todo o ano de 2004, tanto para apuração do crédito presumido como para apuração do percentual entre receitas cumulativas e não cumulativas.

Apesar de essa alegação da contribuinte ter sido citada na resolução de fls. 2028/2030, no entanto não constou no seu dispositivo e, como a contribuinte volta a usar essa alegação na impugnação após a diligência, a matéria foi tratada na segunda diligência.

Argumenta também a impugnante que, diferentemente do que afirma a fiscalização ela auferiu receita de vendas de álcool "para outros fins", que não o carburante, antes de agosto/2004, conforme cópias de notas fiscais que anexa. Assim, teriam sido glosados créditos aos quais a autuada teria direito, relativos a essas vendas.

Como, de acordo com documentos de fls. 1766/1802, há diversas notas fiscais de vendas de álcool "para outros fins", emitidas antes de agosto/2004, foi solicitado que a fiscalização também se manifestasse sobre essa alegação na segunda diligência.

Essa alegação, apesar já ter sido tratada no acórdão anulado, guarda relação com o critério de rateio e ainda, para que não se alegasse cerceamento do direito de defesa, haja vista que a contribuinte, desta feita, apresenta documentos comprobatórios, por isso também essa matéria foi objeto da segunda diligência.

Outra alegação foi de que a fiscalização, ao tributar a venda de álcool carburante pelo regime cumulativo não excluiu do lançamento os valores recolhidos pelo regime não cumulativo.

De fato, de acordo com os autos, a fiscalização aparentemente não deduziu dos valores lançados as contribuições cumulativas recolhidas sobre a venda de álcool carburante, assim os auditores-fiscais autuantes também devem se manifestar quanto a isso.

Esta última alegação apesar de também não se referir diretamente ao item da impugnação original que motivou a nulidade do acórdão proferido por esta DRJ, constou da segunda resolução porquanto não foi enfrentada naquele acórdão.

Questiona ainda a impugnante a glosa dos produtos químicos por não exercerem ação direta sobre o produto em elaboração, principalmente após a decisão do STJ no Resp nº 1.221.170/PR, que declarou a ilegalidade parcial das IN SRF nº 247/2002 e 404/2004.

De fato, o STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, realizado em 20/02/2018 (acórdão publicado em 24/04/2018), declarou, em brevíssima suma, que a definição restrita de insumo para fins da não-cumulatividade, contida nas IN SRF nºs 247, de 2002, e 404, de 2004, vai de encontro às Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

A vinculação desse entendimento à RFB deu-se por meio da publicação, em 03/10/2018, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018.

Assim, por força dessa vinculação, a RFB, que adotava uma interpretação mais restrita do conceito de insumo, baseada nas referidas instruções normativas, passou, a partir da publicação da referida Nota SEI, a adotar um conceito mais amplo de insumo.

O acórdão proferido pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR foi assim ementado:

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

DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE 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. 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 ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. ” (destaques acrescidos)

Observe-se que, nesse julgamento, concluiu-se que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

Visando delimitar a extensão e o alcance do referido julgado, viabilizando a adequada observância da tese por parte da RFB, a PGFN, na já mencionada Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 2018, propôs os seguintes encaminhamentos:

V

Encaminhamentos 69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:

1.31 - PIS/COFINS r) conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição.

Resumo: o STJ decidiu que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004, na medida em que comprometeria a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Além disso, decidiu que 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.

Observação 1. Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. 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. Vale destacar que os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de 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:

a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.” Observação 2. Se, por um lado, a decisão do STJ, no RESP nº 1.221.170/PR, afastou o critério mais restritivo adotado pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse adotado critério demasiado elastecido, o qual iria desnaturar a hipótese de incidência das contribuições do PIS e da COFINS. Entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda. Desse modo, não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua do contribuinte direta ou indiretamente que serão consideradas insumos. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade desenvolvida, sob um viés objetivo. A análise da essencialidade deve ser objetiva, dentro de uma visão do processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.

Observação 3. Conquanto o STJ tenha entendido pela ilegalidade da interpretação restritiva do conceito de insumo, não proibiu toda e qualquer regulamentação feita em âmbito administrativo. O que o julgado estabeleceu é que a regulamentação levada a efeito pelas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004 fere a lógica da sistemática da não-cumulatividade prevista na legislação de regência para as contribuições ao PIS e da COFINS.

Observação 4. Ressalvam-se do entendimento firmado pelo STJ, as vedações e limitações de creditamento previstas em lei. Destarte, as

despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/COFINS, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo.

Observação 5. Destaque-se que tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado. Precedente: RESP nº 1.221.170/PR (temas 779 e 780). (destaques acrescidos)

Com o objetivo de uniformizar a aplicação do citado REsp no âmbito da RFB, foi editado o Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, cujas conclusões abaixo se transcrevem:

Conclusão 166. Com base no exposto, conclui-se que, conforme estabelecido pela Primeira Seção Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) 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.

167. Segundo 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".

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc, bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens; b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica; c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc; e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço; f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas; g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: /) a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou //)

o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados; h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na

prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo); i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI); j)

a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições. (grifou-se)

Como se pode concluir, a importância ou não do item deve ser aferida de forma objetiva, analisando-se a atividade econômica desenvolvida e aqueles elementos que lhe são essenciais ou relevantes, quais sejam, aqueles que fazem parte – direta ou indiretamente – do processo produtivo - cuja ausência acarrete a impossibilidade da prestação do serviço ou da produção do bem ou que lhe torne inúteis.

De acordo com o entendimento esposado pelo STJ, essencial é o bem ou serviço que constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou, ao menos, sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Já a relevância caracteriza o item que, apesar de não indispensável à elaboração do produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia, seja por imposição legal.

Outra característica é que os insumos devem ser essenciais ou relevantes ao produto ou serviço e/ou ao processo produtivo da empresa, excluindo-se os gastos em outros setores ou em atividades diferentes da produção e, via de regra, aqueles ocorridos após o processo de produção.

Novamente, apesar de essa matéria já ter sido objeto do acórdão anulado, como trata-se de um fato superveniente, ou seja, a publicação do REsp nº 1.221.170/PR por parte do STJ com efeitos erga omnes e ex tunc, também essa matéria foi objeto da segunda diligência, uma vez que tal entendimento vincula esta Delegacia de Julgamento.

Assim, as glosas dos insumos realizadas pela fiscalização com fulcro no entendimento exarado nas INs SRF nº 247/2002 e 404/2004 devem ser revistas à luz do entendimento trazido no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Sendo assim, o presente mais uma vez retornou em diligência à unidade de origem, por meio da resolução de fls. 2188/2197, para que se atendesse aos seguintes quesitos:

a) confirmem se a impugnante adota o método de apropriação direta dos créditos por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, nos termos do art. 3º, § 8º, I, da Lei nº 10.833/2003; se sim, reapurar os créditos a partir de 2004 por meio desse método, bem assim o valor lançado; b) se manifestem sobre a alegação de que houve vendas de álcool para outros fins antes de agosto de 2004 e, caso necessário, reapurem o valor lançado; c) se manifestem quanto à alegação de não exclusão do valor lançado das contribuições não cumulativas recolhidas sobre o álcool carburante e, se for o caso, recalquem o valor lançado; e d) se manifestem quanto à manutenção ou não das glosas dos insumos à luz das diretrizes do REsp 1.221.170/PR e reapurem o valor lançado, se for o caso.

A diligência foi atendida por meio da Informação Fiscal, de fls. 2198/2202, onde a fiscalização informa que:

a) a contribuinte adota a apropriação direta dos créditos por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; b) quanto à venda de álcool para outros fins antes de agosto de 2004, “Os valores foram excluídos das bases de cálculo do PIS e COFINS cumulativos nos meses de maio, junho e julho de 2004.

As notas de venda do álcool para outros fins relativas aos outros meses não foram excluídas haja vista que o cálculo das contribuições cumulativas foi feito com base em planilha apresentada pelo próprio contribuinte na qual consta o valor da venda do álcool para fins carburantes de janeiro de 2002 a abril de 2004 – folha 430.” c) foram excluídas do valor lançado as contribuições não cumulativas sobre o álcool carburante; e 1.221.170/PR.

d) foram revertidas as glosas dos insumos em função da aplicação do Resp nº Informa ainda que após a diligência não há mais diferenças a serem cobradas na sistemática não cumulativa.

Ciente da Informação Fiscal, a autuada apresentou a peça de fl. 2209, onde reitera “em todos os seus termos as impugnações” já apresentadas.

Como boa parte das alegações foram atendidas após a realização das diligências, mas a impugnante, em sua petição após a segunda diligência, apenas reitera o teor das impugnações já apresentadas, não há como apreender contra quais quesitos ela se insurge, e também não se sabe em quais pontos ela discorda ou concorda com o que foi explanado pela fiscalização.

Cumprido esclarecer que, quanto aos itens a e b da informação acima, que tratam, respectivamente, de rateio de créditos e de aproveitamento de créditos sobre a venda de álcool para outros fins, como, após as diligências, as exigências das contribuições não cumulativas não mais persistem, tais matérias não mais interferem no resultado do presente. Já os itens c e d foram totalmente atendidos.

Em relação à reclamação acerca dos juros de mora sobre a multa de ofício, essa matéria não foi objeto da anulação do acórdão da DRJ, pois não constou na primeira impugnação, mas somente na impugnação após a diligência, assim, para que não se alegue cerceamento do direito de defesa, passa-se a apreciar tal alegação.

Primeiramente, esclarece-se que tal multa não foi objeto deste lançamento.

O art. 161 do Código Tributário Nacional - CTN, ao tratar da incidência de juros sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, estabeleceu:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Da leitura do artigo acima reproduzido, verifico que a alegação de que a exigência de juros sobre a multa de ofício lançada seria ilegal é totalmente improcedente, já que a multa de ofício integra o “crédito”, ou seja, a multa de ofício e o tributo compõem o crédito tributário, devendo-lhes ser aplicado os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, inclusive no que tange à incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

Como razões complementares para justificar a improcedência da alegação da interessada, valho-me das seguintes fundamentações expostas no acórdão nº 9303-003.385, de 25 de janeiro de 2016, da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

A obrigação tributária principal, como é de conhecimento de todos, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do §1º do art.113 do CTN.

A seu turno, o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se e do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, que se verá, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica, e a única possível, é que a penalidade é crédito tributário.

Estabelecidas essas premissas, o próximo passo é verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

Primeiramente, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no caput do art. 161, o qual dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária, mas o legislador ordinário, para não deixar margem à interpretação que discrepasse desse entendimento, foi preciso ao estabelecer que o crédito decorrente de penalidades que não forem pagos no respectivo vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que se transcreve linhas abaixo.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, facilmente, sem necessidade de se recorrer a Hermes ou a uma Pitonisa, que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, tem-se que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Após algumas manifestações em sentido contrário, a jurisprudência das Turmas Julgadoras do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais vem se inclinando no sentido de admitir a incidência da Taxa Selic sobre multa de ofício. A título de exemplo, cita-se:

a) Acórdão 9101000.539:

Assunto: Juros Sobre Multa de Ofício Exercício: 1996 a 1998 JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. Recurso da Fazenda Nacional Provido.

b) Acórdão 1103001.151:

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento.

Como apontado no acórdão, posição com a qual comungo, por força do comando inserido no art. 139, combinado com o §1º do art. 113 do CTN, não há como deixar de considerar que a expressão "crédito tributário" compreenda exclusivamente o tributo ou contribuição que deixou de ser recolhido.

Consequentemente, nos termos do art. 161 Código Tributário Nacional, combinado com o § 3º do art. 61, caput e § 3º da Lei nº 9.430, de 1996, caberá correção monetária da multa de ofício, por meio da aplicação da taxa Selic.

Igualmente relevante é a manifestação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, assentada no acórdão que enfrentou o AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 PR15, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL.

MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pelo sujeito passivo, e dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício não paga na data do respectivo vencimento.

Assim, pelos fundamentos expostos acima, entendo que incidem juros sobre a multa de ofício aplicada sobre débitos tributários.

Nesse sentido também a Solução de Consulta (SC) Cosit nº 47, de 2016, que foi assim ementada:

Solução de Consulta nº 47 – Cosit, de 04/05/2016 ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 113, § 1º, 139 e 161; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 44 e 61, § 3º; Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, arts. 2º e 3º.

Assim, a alegação da interessada não procede.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da impugnação, cancelando o lançamento para todos os períodos constituídos sob o regime não cumulativo e o referente a fevereiro de 2004, sob o regime cumulativo, e mantendo os demais conforme tabelas abaixo (em R\$), acrescidos da multa de ofício e dos juros de mora.

PIS - DCTF	PIS NÃO CUM	PIS CUM	LIMITE COMP	COMP INDEVIDA	PIS CUM DEVIDO	PIS NÃO CUM DEVIDO	PAGAMENTO	PIS CUM A PAGAR	PIS NÃO CUM A PAGAR
dez/02	139.029,35	43.002,88	23.153,12	9.738,61	19.849,76	0,00	114.126,24	0,00	0,00
jan/03	131.728,66	35.351,53	59.100,32	32.889,73	12.610,38	26.210,59	35.351,53	66.723,19	0,00
fev/03	216.742,31	66.655,28	76.764,60	53.627,27	4.464,19	23.137,33	66.655,28	191.458,32	0,00
abr/03	122.800,93	0,00	90.737,72	29.287,26	42.293,15	61.450,46	0,00	0,00	61.450,46
jun/03	0,00	0,00	14.808,42	12.031,64	3.777,22	2.776,78	0,00	0,00	2.776,78
jul/03	0,00	0,00	34.605,96	15.808,86	28.950,82	18.797,10	0,00	0,00	18.797,10
fev/04	64.614,63	27.023,75	31.292,93	20.167,19	28.986,17	11.125,74	0,00	60.660,12	0,00
mai/04	0,00	0,00	39.984,84		39.984,84	0,00	0,00	39.984,84	0,00
jun/04	0,00	0,00	42.572,51		42.572,51			42.572,51	0,00
jul/04	0,00	0,00	40.779,41		40.779,41			40.779,41	0,00
mar/05	52.437,00	0,00	52.437,00					0,00	0,00
abr/05	61.786,11	0,00	61.786,11					0,00	0,00
mai/05	81.678,64	0,00	48.152,92					0,00	0,00
jun/05	0,00	0,00	102.590,20				68.145,10	34.445,10	0,00
jul/05	49.155,88	0,00	49.155,88					0,00	0,00
ago/05	51.286,00	0,00	51.286,00					0,00	0,00
<b>TOTAIS</b>								<b>240.806,20</b>	<b>0,00</b>

COFINS-DCTF	COFINS NC	COFINS CUM	LIMITE COMP	COMP INDEVIDA	COFINS CUM DEVIDO	COFINS NC DEVIDO	PAGAMENTO	COFINS CUM A PAGAR	COFINS NC A PAGAR
dez/02	176.885,86	198.474,84		44.992,36	44.992,36			44.992,36	0,00
jan/03	119.837,54	272.770,73		79.237,58	79.237,58			79.237,58	0,00
fev/03	213.386,57	354.298,16		20.390,90	20.390,90			20.390,90	0,00
mar/03	115.829,30	182.597,50		0,00	0,00			0,00	0,00
abr/03	136.782,30	418.789,47		193.340,14	193.340,14			193.340,14	0,00
mai/03	47.147,65	68.640,66		0,00	0,00			0,00	0,00
jun/03	43.925,50	68.089,74		17.267,28	17.267,28			17.267,28	0,00
jul/03	211.958,62	159.719,81		132.346,58	132.346,58			132.346,58	0,00
ago/03	194.955,57	146.511,62		20.399,33	20.399,33			20.399,33	0,00
set/03	54.417,13	105.637,97		5.660,21	5.660,21			5.660,21	0,00
out/03	114.528,85	106.737,79		32.290,40	32.290,40			32.290,40	0,00
nov/03	143.759,54	112.879,73		23.271,98	23.271,98			23.271,98	0,00
dez/03	80.982,76	105.448,16		13.791,33	13.791,33			13.791,33	0,00
jan/04	31.725,13	83.543,68		8.649,20	8.649,20			8.649,20	0,00
fev/04	299.287,91	124.439,62	144.428,90	92.192,88	132.508,20	52.236,02	124.439,62	281.373,24	0,00
mai/04	0,00	0,00	184.545,44			184.545,44		184.545,44	0,00
jun/04	0,00	0,00	196.488,49			196.488,49		196.488,49	0,00
jul/04	37.534,76	0,00	229.751,14			229.751,14		229.751,14	0,00
mar/05	242.016,90	0,00	242.016,90			0,00		0,00	0,00
abr/05	285.166,08	0,00	285.166,08			0,00		0,00	0,00
jun/05	0,00	0,00	473.493,23			473.493,23	283.746,21	189.747,02	0,00
jul/05	226.873,32	0,00	226.873,32					0,00	0,00
ago/05	236.704,59	0,00	236.704,59					0,00	0,00
<b>TOTAIS</b>								<b>1.392.169,38</b>	<b>0,00</b>

Diante do exposto, **rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário**, mantendo-se o lançamento nos termos do acórdão recorrido, inclusive quanto aos ajustes já efetuados em favor da Recorrente.

É o voto.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa**

