



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



**Processo nº** 10650.901633/2017-92

**Recurso** Voluntário

**Resolução nº** **3201-003.570 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma  
Ordinária**

**Sessão de** 22 de agosto de 2023

**Assunto** PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

**Recorrente** U.S.A. - USINA SANTO ANGELO LTDA

**Interessado** FAZENDA NACIONAL

RESOLVEM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à repartição de origem para que se tomem as seguintes providências: (i) a unidade preparadora deverá reapreciar os argumentos de defesa do Recorrente, a começar pela descrição do seu processo produtivo, passando à análise das diversas planilhas eletrônicas, memoriais e cálculos que detalham a composição das rubricas (detalhadas nos anexos) e que serviram de base à análise de cada uma delas, indicando, de forma minuciosa, a relevância e/ou a essencialidade dos dispêndios que serviram de base para a tomada de crédito, nos moldes da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferida no julgamento do REsp. 1.221.170 STJ, bem como da Nota SEI/PGFN nº 63/2018, (ii) caso necessário, o Recorrente deverá ser intimado para apresentar laudo conclusivo acerca do seu processo produtivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, (iii) a unidade preparadora deverá apresentar novo Relatório Fiscal, no qual demonstrará de forma detalhada as glosas porventura revertidas, bem como aquelas que permaneceram incólumes sob a égide do entendimento contemporâneo de insumo (REsp 1.221.170/STJ), trazendo aos autos os motivos que ensejaram sua manutenção, (iv) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado do resultado da diligência, para que, assim o desejando, se manifeste nos autos e (v) ao final, retornem os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3201-003.559, de 22 de agosto de 2023, prolatada no julgamento do processo 10650.900613/2017-02, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Mateus Soares de Oliveira, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Erro! Fonte de referência não encontrada.

Fls. 2

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigmática.

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra acórdão da DRJ que manteve o Despacho Decisório que homologou parcialmente as compensações declaradas pelo contribuinte relativo a saldo credor de Pis-pasep/Cofins.

Constou no Despacho Decisório, não haver valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP, bem como o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual foram homologadas as compensações nos limites do crédito existente.

O motivo do indeferimento parcial foi a constatação da apropriação irregular de créditos oriundos de aquisições de bens e prestação de serviços que não se subsumem ao conceito legalmente definido para insumo, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, onde estão discriminadas todas as glosas.

Também foram glosados créditos relativos a gastos com mão de obra, pessoa física, inclusos indevidamente nas planilhas relativas às despesas de alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica.

Houve, ainda, a constatação da apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, os quais foram glosados por não gerarem direito a apropriação de crédito das referidas contribuições.

Foi, também, efetivada a glosa de créditos apurados sobre os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos incorporados ao imobilizado da empresa, que não são utilizados diretamente na atividade de produção de bens destinados à venda. No caso, foi considerado que os processos, atividades, gastos, investimentos e operações relativas à lavoura de cana seriam uma etapa anterior ao processo produtivo do açúcar e álcool e deles seriam distintos. O mesmo entendimento foi mantido em relação aos imobilizados usados no centro de custo de captação e distribuição de água e almoxarifado industrial, gerência industrial, pois não atuariam na fabricação do produto destinado venda.

Por último, em razão de divergência encontrada entre o valor apurado na planilha apresentada pelo interessado e o valor por ele lançado na EFD-Contribuições, foi glosado parcela do Crédito Presumido, apurado sobre aquisições de cana vinculadas à produção do açúcar, de que trata o caput do art. 8º da Lei 10.925/2004.

Em face de todo o acima exposto, constatou-se a apuração indevida de crédito do PIS e Cofins, o que constitui infração à legislação. As glosas de todos os créditos relacionados no Termo de Verificação Fiscal resultaram em ajustes nas bases de cálculo dos créditos.

Consequentemente, após a segregação dos créditos por mercado interno (tributado e não tributado) e externo, foram analisados os Pedidos de Ressarcimento, glosando-se parcialmente os Pedidos de Restituição e respectivas Declarações de Compensação, vinculados ao mercado externo, conforme discriminado no Termo de Verificação Fiscal.

Após cientificado do Despacho Decisório, o recorrente apresentou sua manifestação de inconformidade, onde alega, em apertada síntese o seu direito aos créditos utilizados na compensação, sendo essas as mesmas razões apresentadas no Recurso voluntários e destacadas nos seguintes tópicos:

- II.1 — PRELIMINARMENTE — DAS NULIDADES DA DECISÃO RECORRIDA
- II.2 DA ESSÊNCIA DO DIREITO AO CREDITAMENTO – DO CONCEITO DE INSUMO
- II.3 DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS
  - II.3.a Dos bens nas atividades agrícolas
  - II.3.b Dos bens utilizados na manutenção elétrica e eletrônica
  - II.3.c Dos bens gastos no Laboratório
  - II.3.d Dos bens não aplicados nem consumidos no processo produtivo
- II.4 DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS
  - II.4.a Dos serviços nas lavouras de cana
  - II.4.b Dos serviços gerais
  - II.4.c Dos serviços utilizados em construção civil
  - II.4.d Dos serviços utilizados na manutenção elétrica, eletrônica e Instrumentação
  - II.4.e Dos serviços no laboratório
- II.5 DAS DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA
  - II.5.a Dos fretes para formação de lotes
- II.6 DAS MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (CRÉDITO SOBRE O VALOR DE AQUISIÇÃO)
  - II.6.a Dos imobilizados utilizados nas lavouras de cana
- II.7 DA BASE CREDITO PRESUMIDO - CALCULADO SOBRE INSUMO VEGETAL

### III - DA IMPRESCINDIBILIDADE DA PROVA PERICIAL NO CASO DOS AUTOS

Sendo essas as razões principais do Recurso, passo ao Voto.

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigmática como razões de decidir:

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Inicialmente cumpre destacar que, conforme constou no relatório, o presente processo trata de pedidos de compensações fundadas em suposto aproveitamento de créditos na contribuição ao PIS e na COFINS.

O Termo de Verificação fiscal de fls. 840 e seguintes, adotou como premissa para análise do crédito requerido pelo contribuinte as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, que por sua vez foram julgadas pelo STJ como ilegais no Recurso Especial nº 1.221.170, julgado sob a sistemática de Recurso Repetitivo e, portanto, vinculante à administração pública.

Ocorre que, a época do julgamento do Manifesto de Inconformidade, em 11/09/2018, a DRJ alegou não poder adotar o entendimento do Recurso Especial, em razão da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN não ter se manifestado a respeito, fato que só ocorreu em 26/09/2018 com a Nota SEI nº 63/2018, logo, manteve-se todas as glosas realizadas pela Fiscalização, dispostas no Termo de Verificação Fiscal.

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento

dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e das atividades da empresa estão vinculados.

Analizar a matéria sem considerar a atividade econômica do contribuinte pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ. O espaço hermenêutico, diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa ao mencionar expressamente a atividade econômica do contribuinte, é limitado. Cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

**“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”**

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

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

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

Por terem sido realizados antes do julgamento do RESP 1.221.170 STJ, nem o Recurso Voluntário e nem o acórdão recorrido trataram do conceito intermediário de insumo e, portanto, não consideraram qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

Considerando que esta instância tem caráter eminentemente revisora, ou seja, por ser o CARF um revisor de atos administrativos, em franca manifestação do exercício do poder de autotutela estatal, deve o processo administrativo fiscal guardar compatibilidade com a presunção dos atos administrativos, em especial da legalidade.

Assim, posto que a legalidade deve balizar as decisões administrativas e que o presente PAF inicialmente foi julgado com base em orientações tidas como ilegais, IN'S n.º 247/2002 e 404/2004, cabe a aplicação do princípio da retroatividade benigna em matéria tributária, com a

devolução do Processo à fiscalização para que reavalie o direito creditório do contribuinte sob o novo prisma legal jurisprudencial exposto no Recurso Especial n.º 1.221.170, vinculante à administração pública.

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

1- a unidade preparadora de origem, volte a apreciar o que fora apresentado pela empresa recorrente, a começar pela descrição do seu processo produtivo, passando a análise das diversas planilhas eletrônicas, memoriais, cálculos, que detalham a composição das rubricas (detalhadas nos anexos) e que serviram de base para a análise de cada uma delas. Assim indicar de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito, nos moldes do REsp. 1.221.170 STJ, bem como a Nota SEI PGFN nº 63/2018;

2- caso necessário, intime a recorrente a apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias;

3- A Unidade Preparadora deverá apresentar novo Relatório Fiscal, no qual deverá demonstrar de forma detalhada as rubricas que as glossas foram revertidas, bem como aquelas que permaneceram incólume sob a égide do entendimento contemporâneo de insumo (REsp 1.221.170/STJ), trazendo aos autos os motivos que ensejaram sua manutenção;

Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser cientificado do resultado da manifestação da Receita, para que apresente manifestação se assim desejar.

Após, retornem os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento.

É o meu entendimento.

## Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à repartição de origem para que se tomem as seguintes providências: (i) a unidade preparadora deverá reapreciar os argumentos de defesa do Recorrente, a começar pela descrição do seu processo produtivo, passando à análise das diversas

planilhas eletrônicas, memoriais e cálculos que detalham a composição das rubricas (detalhadas nos anexos) e que serviram de base à análise de cada uma delas, indicando, de forma minuciosa, a relevância e/ou a essencialidade dos dispêndios que serviram de base para a tomada de crédito, nos moldes da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferida no julgamento do REsp. 1.221.170 STJ, bem como da Nota SEI/PGFN nº 63/2018, (ii) caso necessário, o Recorrente deverá ser intimado para apresentar laudo conclusivo acerca do seu processo produtivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, (iii) a unidade preparadora deverá apresentar novo Relatório Fiscal, no qual demonstrará de forma detalhada as glosas porventura revertidas, bem como aquelas que permaneceram incólumes sob a égide do entendimento contemporâneo de insumo (REsp 1.221.170/STJ), trazendo aos autos os motivos que ensejaram sua manutenção, (iv) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado do resultado da diligência, para que, assim o desejando, se manifeste nos autos e (v) ao final, retornem os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator