



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



**Processo nº** 10850.720635/2015-64  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-002.816 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2020  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** USINA VERTENTE LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na decisão nº 3402-002.814, de 14 de dezembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10850.720586/2015-60, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, substituída pela Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

## **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, adoto neste relatório o relatado na resolução paradigma.

Trata-se de Processo Administrativo decorrente da apresentação de Declarações de Compensação eletrônicas (DCOMP) relativas a Pagamento Indevido ou a Maior (PGIM) de Cofins referente ao período de apuração dezembro/2010.

O contribuinte retificou suas Declarações de Débitos e Créditos Tributários (DCTF) e Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon) reduzindo o valor de contribuição devida, liberando saldo de crédito nos pagamentos anteriormente realizados.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.816 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10850.720635/2015-64

Conforme Despacho Decisório, constatou-se que o aumento dos créditos do período decorreu da inclusão de aquisição de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos em outro processo (processo agrícola), e aquisição ou depreciação de bens do imobilizado utilizados para transporte de matéria-prima.

Segundo a fiscalização, o creditamento nas operações realizadas foi indevido, visto que relacionados ao processo agrícola, conforme abaixo se transcreve:

“1. a aquisição ou fabricação ou construção de bens do **imobilizado utilizados em processo produtivo distinto (processo agrícola)**, ou seja. não relacionados à produção de açúcar e álcool, isto é. não aplicados na fabricação dos produtos destinados à venda, não gera direito de crédito por falta de previsão legal (vide "Modelo Analítico Dinâmico - Créditos Indevidos Referentes à Aquisição de Bens. Serviços. Imobilizado e ao Transporte de Matéria Prima ou de Produto Acabado do Processo Agrícola.

2. o pagamento de **frete no transporte de matéria-prima** em operação de venda, ou seja. não relacionado à operação de venda dos produtos fabricados (açúcar e álcool), não gera direito de crédito por falta de previsão legal (vide "Modelo Analítico Dinâmico — Créditos Indevidos Referentes à Aquisição de Bens. Serviços. Imobilizado e ao Transporte de Matéria Prima ou de Produto Acabado do Processo Agrícola.

3. a aquisição de **bens e serviços utilizados como insumos em processo produtivo distinto**, ou seja. não aplicados na fabricação dos produtos destinados à venda, bem como destinados à manutenção de máquinas e equipamentos de processo produtivo distinto, inclusive processo agrícola, não gera direito de crédito por falta de previsão legal (vide "Modelo Analítico Dinâmico - Créditos Indevidos Referentes à Aquisição de Bens. Serviços. Imobilizado e ao Transporte de Matéria Prima ou de Produto Acabado do Processo Agrícola - em Outubro de 2010" — em anexo: "Modelo Analítico Dinâmico - Créditos Indevidos referentes à Aquisição de Bens. Serviços e Imobilizado de Outros Processos.

Acompanhando o Despacho Decisório, o Auditor-Fiscal fez constar planilha com as glosas realizadas, efetuando o recálculo das contribuições devidas, apurando crédito de pagamento a maior, portanto, deferiu parcialmente o direito creditório com homologação parcial das compensações declaradas.

Ciente da decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, que, por unanimidade, entendeu pela sua improcedência, nos termos da ementa que segue (trechos suprimidos):

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

(...)

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

(...)

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.816 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10850.720635/2015-64

#### INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

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

#### DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

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

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

(...)

#### NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS.

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

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

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

#### CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços destinados à venda geram créditos do regime de apuração não-cumulativa.

#### CRÉDITO. PARTES E PECAS UTILIZADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Somente dão direito a crédito no regime da não cumulatividade as partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos que sejam diretamente utilizados na produção ou fabricação de bens ou serviços destinados à venda, e que não sejam incorporados ao ativo imobilizado.

#### CRÉDITO. SERVIÇO DE TRATAMENTO DE EFLUENTES.

Dispêndio com tratamento de efluentes não é considerado insumo na fabricação de bens destinados à venda, pois não utilizado diretamente na produção destes.

#### NÃO-CUMULATIVIDADE. ARMAZENAGEM E FRETE. CRÉDITOS.

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

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.816 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10850.720635/2015-64

#### NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO.

No regime da não cumulatividade, apenas os bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito calculado sobre os encargos de depreciação ou calculado com base no valor de aquisição.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Insatisfeito com a decisão de primeira instância, recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), defendendo, inicialmente a apuração do conceito de insumos de acordo com os critérios da essencialidade e relevância admitidos no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, alegando equívoco no entendimento acerca da atividade agrícola do contribuinte.

Especificamente, alegou que:

a) Bens e serviços utilizados como insumos, bem como destinados à Manutenção de Máquinas e Equipamentos do Processo Agrícola: Não são apenas os itens empregados diretamente da indústria que ensejam direito ao desconto dos créditos, mas também os utilizados na produção agrícola, no plantio da cana-de-açúcar, vez que é matéria-prima essencial na produção de açúcar e álcool;

b) Créditos sobre Aquisição, fabricação ou construção de bens do imobilizado do processo agrícola: Os imobilizados utilizados no plantio da cana-de-açúcar geram direito ao crédito da mesma forma que os utilizados no processo industrial do açúcar e do álcool;

c) Créditos de frete de Matéria-Prima: Fretes contratados para o transporte de matéria-prima (cana-de-açúcar) para outro estabelecimento da recorrente – Constituem serviço envolvido com a produção, equivalendo a frete sobre a aquisição de insumos, portanto, com direito ao crédito da contribuição;

Posteriormente, o contribuinte realizou a juntada de Laudo Técnico e Planilha contendo descrição do seu processo produtivo e dos itens utilizados, com a finalidade de demonstrar a essencialidade e relevância das despesas e materiais utilizados no processo agroindustrial.

Por fim, solicita provimento.

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 paradigma como razões de decidir:

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.816 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10850.720635/2015-64

Como já amplamente abordado em relatório, discute-se crédito de Cofins de pagamento a maior originado da retificação de Dacon e DCTF, quando foram reduzidos os valores de débito apurados originalmente.

O crédito glosado pelo Fisco decorre de itens utilizados no processo agrícola da recorrente, que se destina tanto ao cultivo da cana-de-açúcar, como à produção do açúcar e do álcool.

Entendeu a autoridade fiscal que parte dos créditos eram improcedentes, conforme abaixo transcrito:

“1. a aquisição ou fabricação ou construção de bens do imobilizado utilizados em processo produtivo distinto (processo agrícola), ou seja, não relacionados à produção de açúcar e álcool, isto é, não aplicados na fabricação dos produtos destinados à venda, não gera direito de crédito por falta de previsão legal (vide "Modelo Analítico Dinâmico - Créditos Indevidos Referentes à Aquisição de Bens. Serviços. Imobilizado e ao Transporte de Matéria Prima ou de Produto Acabado do Processo Agrícola - em Outubro de 2010" - em anexo).

2. o pagamento de **frete no transporte de matéria-prima** em operação de venda, ou seja, não relacionado à operação de venda dos produtos fabricados (açúcar e álcool), não gera direito de crédito por falta de previsão legal (vide "Modelo Analítico Dinâmico — Créditos Indevidos Referentes à Aquisição de Bens. Serviços. Imobilizado e ao Transporte de Matéria Prima ou de Produto Acabado do Processo Agrícola - em Outubro de 2010" - em anexo).

3. a aquisição de **bens e serviços utilizados como insumos em processo produtivo distinto**, ou seja, não aplicados na fabricação dos produtos destinados à venda, bem como destinados à manutenção de máquinas e equipamentos de processo produtivo distinto, inclusive processo agrícola, não gera direito de crédito por falta de previsão legal (vide "Modelo Analítico Dinâmico - Créditos Indevidos Referentes à Aquisição de Bens. Serviços. Imobilizado e ao Transporte de Matéria Prima ou de Produto Acabado do Processo Agrícola - em Outubro de 2010" — em anexo: "Modelo Analítico Dinâmico - Créditos Indevidos referentes à Aquisição de Bens. Serviços e Imobilizado de Outros Processos - em outubro de 2010" - em anexo).”

Também em decisão de primeira instância foi mantido o entendimento pela impossibilidade de apuração de crédito das despesas efetuadas no processo agrícola (cultivo de cana-de-açúcar) da agroindústria de produção de açúcar e álcool.

Percebe-se que, tanto a fiscalização como a Delegacia de Julgamento, adotaram como balizadores as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, que estabeleciam conceitos restritos de insumos para fins de apuração dos créditos de PIS e Cofins.

Ocorre que, posteriormente, com o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, o Superior Tribunal de Justiça, declarando a ilegalidade das já citadas INs, estabeleceu conceito amplo de insumos para fins de desconto dos créditos das contribuições, agora com base nos critérios da “essencialidade” e “relevância”.

A própria Receita Federal do Brasil, por meio do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, adotou os conceitos previstos na decisão do STJ, como abaixo se demonstra de sua 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

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.816 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10850.720635/2015-64

**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"

Pois bem, diante da apreciação inicial, tanto da autoridade fiscal, como pela DRJ, ainda à luz dos conceitos de insumos estabelecidos nas Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004, a ausência de apreciação dos critérios da essencialidade e relevância, bem como da vinculação específica dos itens glosados ao processo produtivo agrícola, me fazem decidir pela necessidade de conversão do julgamento em diligência, como passo a expor.

A planilha juntada pela fiscalização (~~fls. 195 e seguintes~~), elenca uma série de itens glosados, desde claros serviços de manutenção agrícola de tratores, até diversas partes e peças adquiridas e imobilizadas, como Manômetro, clipadeira portátil, etc.

Na análise da planilha, não foi possível a vinculação específica de todos os itens ao processo produtivo do contribuinte, bem como a ausência de detalhes relativos a determinadas notas fiscais dificultam o convencimento pelo cumprimento dos critérios da essencialidade e relevância.

Vale destacar que, quando da análise inicial pela autoridade fiscal, os critérios da essencialidade e relevância, expressos no REsp n.º 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit n.º 5/2018 ainda não eram admitidos pela Receita Federal do Brasil, motivo pelo qual a análise do Fisco não traz clara o atendimento de tais critérios.

Ainda, necessário deixar claro que, apesar da juntada do Laudo Técnico e da Planilha "não paginável" (Anexo A do Laudo), fica patente a necessidade da vinculação dos itens especificados na Planilha de glosa da autoridade fiscal ao processo produtivo do contribuinte, e este será o objeto da diligência que passo a propor.

## Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.816 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10850.720635/2015-64

nela consignadas, são aqui adotadas não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem:

- (i) Intime a recorrente a apresentar demonstrativo vinculando os itens glosados pelo Fisco ao processo produtivo, bem como demais documentos que julgar necessários;
- (ii) Elabore Relatório de Diligência analisando o Laudo Técnico e demais documentos juntados, analisando a existência de vinculação dos itens ao processo produtivo, bem como se atendem aos critérios de essencialidade e/ou relevância, destacando eventuais alterações ao direito creditório;
- (iii) Dar ciência à recorrente do Relatório de Diligência, facultando-lhe prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, ao final do qual deverão os autos retornar ao CARF para julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente Redator