



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10865.720068/2013-15
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3302-000.659 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 31 de agosto de 2017
Assunto Diligência - Insumo do insumo - Pis Cofins.
Recorrente ITAIQUARA ALIMENTOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência nos termos do voto do relator.

(assinatura digital)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinatura digital)

Charles Pereira Nunes - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Charles Pereira Nunes, José Renato Pereira de Deus e Lenisa Prado.

Relatório

Por ser suficiente para descrever os fatos adoto o relatório da decisão de piso, transcrita na íntegra:

"1. ITAIQUARA ALIMENTOS S.A., empresa acima identificada, foi submetida a procedimento fiscal.

2. Durante a realização dos trabalhos de auditoria, a autoridade fiscal constatou os seguintes fatos, relativos aos anos calendário de 2008 e 2009, narrados no Termo de Verificação de Infração Fiscal de fls. 30/41:

- o contribuinte apurou de forma indevida créditos não cumulativos de PIS e de COFINS calculados sobre: aquisição de óleo lubrificante e combustíveis utilizados em veículos ou implementos agrícolas, serviços de construção, transporte de cana e, partes e peças de veículos. Foram desconsiderados os seguintes créditos:

2008		serv/constr	óleo/ partes e	total
mês	Combustível	transp cana	peças	
Janeiro	442.576,03	80.743,50	225.080,51	748.400,04
Fevereiro	411.934,70	64.972,30	30.394,52	507.301,52
Março	622.467,66	66.205,50	35.214,83	723.887,99
Abril	833.862,73	60.132,00	16.516,38	910.511,11
Mai	1.554.220,26	81.487,00	46.386,43	1.682.093,69
Junho	1.649.554,49		44.186,75	1.693.741,24
Julho	1.863.193,07	240.663,86	35.784,33	2.139.641,26
Agosto	1.740.331,52	237.813,10	41.606,65	2.019.751,27
Setembro	1.687.070,57	3.643.434,61	578.248,87	5.908.754,05
Outubro	1.655.310,16	554.404,72	3.176.017,08	5.385.731,96
Novembro	1.385.171,19	538.631,85	2.857.327,37	4.781.130,41
Dezembro	1.234.496,03	289.810,80	2.476.820,74	4.001.127,57
	15.080.188,41	5.858.299,24	9.088.414,05	30.502.072,10

2009		serv/constr	óleo/ partes e	total
mês	Combustível	transp cana	peças	
Janeiro	798.155,36	161.131,14	3.785.509,62	4.744.796,12
Fevereiro	504.275,93	89.645,82	1.656.508,83	2.250.430,58
Março	600.334,74	157.523,36	2.065.835,10	2.823.693,20
Abril	1.110.006,08		3.004.312,61	4.114.318,69

receitas oriundas da venda de álcool deixaram de ser oferecidas à tributação, conforme a seguinte planilha, neste período houve também a dedução indevida de créditos não cumulativos:

Mês	PIS	COFINS
out/08	32.924,95	150.104,54
nov/08	44.168,19	201.403,12
dez/08	13.129,25	59.784,91
jan/09	20.199,85	92.045,50
fev/09	21.302,46	97.075,96
mar/09	22.251,52	101.404,88
abr/09	8.943,78	40.688,31

com relação ao período de apuração de 09/2008, foi apurado montante devido de PIS e de COFINS superior ao confessado em DCTF. Assim, restou um montante devido de COFINS equivalente a R\$ 132.236,03 e um valor devido de PIS igual a R\$ 29.004,41, no regime cumulativo.

- o ICMS foi excluído de forma indevida da base de cálculo da COFINS e do PIS. Tendo em vista que este procedimento foi calcado em decisão judicial foi constituído crédito tributário com a exigibilidade suspensa.

3. Em decorrência das faltas apuradas, foram lavrados os seguintes autos de infração cientificados ao contribuinte em 23/01/2013:

3.1. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- COFINS (fls. 03/04): Total do crédito tributário, R\$ 1.866.126,45, incluídos o tributo, multa de ofício e juros de mora calculados até 01/2013. Fundamento legal citado nas fls. 05/09;
3.2. Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 16/17): Total do crédito tributário, R\$

409.494,70, incluídos o tributo, multa de ofício e juros de mora calculados até 01/2013. Fundamento legal citado nas fls. 18/21.

4. O contribuinte apresentou impugnação de fls. 445/452 em 19/02/2013, alegando em síntese:

a- Quanto às operações com álcool, não teria ocorrido omissão de receitas, mas declaração a menor, pois os valores estão corretamente escriturados. No auto de infração de COFINS não estaria anotada a legislação correspondente, quanto ao auto de infração de PIS não haveria a apuração da base de cálculo; b- O conceito de insumo adotado pela fiscalização foi afastado pelo CARF que entendeu abranger todos os produtos e serviços inerentes à produção; c- De qualquer forma, não há razão para a manutenção da glosa dos créditos, tendo em vista que a cana de açúcar é utilizada na produção de açúcar cristal e do açúcar VHP, além de mel residual para ser utilizado como matéria prima na fabricação de fermento biológico; d- Desta forma, seria indiscutível que os gastos com a plantação e colheita dariam origem a matéria prima utilizada na produção e industrialização dos principais produtos comercializados pela Impugnante, assim assumiriam a natureza de insumo passível de geração de crédito; e- Destaca que não vende a cana de açúcar plantada, pois a utiliza como matéria prima na produção do açúcar. Dessa forma, não caberia fazer referência às regras de venda com suspensão e muito menos ao caso de crédito presumido, pois a cana é plantada pela própria Impugnante; 5. É o relatório."

O Acórdão **de primeira instância** manteve o lançamento do crédito tributário em sua totalidade, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Ano calendário: 2008, 2009 INSUMO. CONCEITO.

Insumo é a matéria prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

Cientificado daquela decisão em 18/02/2014, fl. 482, a autuada apresentou Recurso Voluntário em 20/02/2014, onde repisa com outras palavras os principais argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Pereira Nunes

O Recurso deve ser conhecido por ter sido apresentado tempestivamente e atender os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade.

DA GLOSA DE CRÉDITOS - UTILIZAÇÃO INDIRETA NO PROCESSO PRODUTIVO

A Recorrente é uma empresa agro-industrial dedicada ao cultivo de cana-de-açúcar, seu transporte para utilização como matéria prima na fabricação própria de açúcar, álcool e outros produtos que serão finalmente vendidos. Foram glosados e quantificados Glosas créditos relativos a aquisição de óleo lubrificante e combustíveis utilizados em veículos ou implementos agrícolas, serviços de construção, transporte de cana e, partes e peças de veículos.

Entende a RFB que tais gastos não têm vinculação direta com a industrialização mas, apenas, com a produção da própria cana-de-açúcar. Na visão daquele órgão tais dispêndios seriam admitidos como créditos se a cana-de-açúcar tivesse sido vendida, pois aí haveria a perfeita vinculação com o produto gerado e comercializado.

Argumenta a Recorrente que o crédito apropriado corresponde aos elementos/insumos aplicados na geração da cana-de-açúcar e já foram tributados no PIS e na COFINS pelos terceiros vendedores, assim não se postula crédito de elementos internos e sim de elementos externos tributados na cadeia de comercialização.

Esta turma entende que o insumo aplicado no processo produtivo, que confere o direito de crédito de PIS/COFINS não cumulativo, não se restringe ao conceituado como matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, tal qual traçado pela legislação do IPI, nem é tão amplo quanto o conceito de custos operacionais de que trata o IRPJ. Como axioma temos que o processo produtivo objeto dos créditos descontados nestas contribuições admite desdobramento de etapas mais abrangentes do que as da fabricação, em si, do produto, assim, não é obrigatório que o insumo adquirido tenha aplicação direta e imediata na fabricação, podendo sua participação ocorrer de forma indireta.

Uma consequência deste entendimento é que a interpretação da expressão "produtos destinados à venda" constante na Lei nº 10.833/2003, art. 3º, inc. II¹, pode ser mitigada no sentido de que o insumo utilizado em produto acabado não destinado à venda possa gerar crédito, desde que este produto seja utilizado como insumo na fabricação própria de outro produto a ser vendido e tributado (insumo do insumo).

No caso em análise admite-se, preliminarmente, que o processo produtivo do da mercadoria vendida tenha início desde a aplicação do insumo no cultivo da cana de açúcar, passando pela sua colheita, transporte para fábrica/usina e aplicação direta na fabricação destes produtos, encerrando o processo com a embalagem de apresentação do produto.

O artigo 3º prevê as seguintes hipóteses que geram créditos vinculados à produção dos bens destinados à venda: (II) combustíveis, lubrificantes e outros insumos, (VI) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

Outras hipóteses tem natureza mais ampla e exigem vinculação apenas com a utilização dos bens nas atividades da empresa, é o caso de (VII) edificações e benfeitorias em

¹ Lei nº 10.833/2003:

Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa (não inclui valor do terreno), (IV) aluguel de prédios, inclusive rústico², máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica. (V) contraprestação de arrendamento mercantil, (IX) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Despesas com armazenagem do estoque ou sua transposição antes da venda não geram crédito, tampouco as despesas com embalagem para armazenamento e transporte.

Importa observar que não há previsão legal de créditos (i) por qualquer despesas em veículo próprio ou alugado quando este não for utilizado diretamente no transporte de insumos (exceto a contraprestação de leasing e frete de produtos vendidos), a exemplo do veículo utilizado em outros serviços, inclusive transporte de pessoal em geral (ii) por mera manutenção predial, salvo quando considerados insumos.

As partes e peças utilizadas em veículos, máquinas e equipamento utilizados no processo produtivo podem gerar créditos como insumo, desde que as referidas importâncias não devam ser contabilizadas no ativo imobilizado, caso contrário somente poderão gerar crédito pelas regras do imobilizado.

O § 2º do mesmo art. 3º veda o direito a crédito do valor, (i) de mão-de-obra paga a pessoa física, e (ii) da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

A utilização pertinente, necessária e essencial do insumo no processo produtivo, assim como as demais hipóteses legais geradoras de crédito, exigem demonstração por parte da Recorrente. A falta desta demonstração impede o reconhecimento do direito de crédito pela fiscalização que deve fazer as intimações visando obter tal demonstrativo.

Imperioso acrescentar que o caso em análise se refere a créditos de custos, despesas e encargos vinculados às receitas cumulativas e não cumulativas, razão pela qual, para seu reconhecimento, deve ser observado um dos métodos de vinculação às receitas não-cumulativas previsto na Lei 10.833, de 2002, art. 3º, § 7º e seguintes³. Idênticas disposições

² Lei 4.504/1964

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:

I - "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada;

³ Lei nº 10.833, 2003 art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

§ 7o Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8o Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7o e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

constam também da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, §§ 7º a 9º, em relação à Contribuição ao PIS/Pasep. Os custos, despesas e encargos não serão rateados quando forem exclusivos de cada regime.

Da Proposta de Resolução⁴

Pois bem, considerando que as glosas ocorreram basicamente por não ser a cana-de-açúcar vendida e sim destinada como matéria prima para a fabricação própria de outros produtos, e também por não terem sido considerados outros insumos, custos, despesas e encargos no processo produtivo, resta evidente que a fiscalização, seguindo as diretrizes da RFB, não se preocupou em verificar o demonstrativo dos créditos com base na ótica desta turma, ou seja, considerando a cultura, colheita e transporte da cana como parte do processo produtivo e amplitude do conceito de insumos e possibilidade de créditos autônomos.

Também é evidente que diante de outra verificação fiscal com esse novo enfoque alguns créditos, **dentre os já apontados na autuação**, ainda poderão ter a glosa mantida como por exemplo, despesas com veículos sem relação com o processo produtivo ou despesas com mera manutenção predial, etc.

Pelo exposto e para que não parem dúvidas quanto ao correto reconhecimento dos créditos pleiteados, voto pela **CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA** remetendo o processo à unidade de origem para:

1. considerando o enfoque desta turma, acima esclarecido, identificar dentre os créditos glosados a natureza e participação de cada bem/serviço nas atividades da empresa e/ou no seu processo produtivo cuja glosa de créditos remanescer.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

⁴ Nos termos do “Manual de elaboração de atos administrativos” do CARF, 1ª Ed., Brasília: 2012, temse que:

“Resolução é o ato decisório, interlocutório, expedido por colegiado, que não conclui o julgamento. É adotado quando for cabível à turma pronunciarse sobre o mesmo recurso em momento posterior, como nos casos de sobrestamento ou de conversão do julgamento do litígio em diligência. Como a resolução não conclui o exame da matéria, as questões preliminares ou prejudiciais já examinadas são reapreciadas quando do julgamento do recurso”. (Sem grifo no original).

Bem como, de acordo com o “Manual do Conselheiro”, Versão 1.0, Brasília: 2016, dispõe tal documento que: “O voto proferido com vistas à realização de diligência ou perícia, seja pelo relator ou por redator designado, deve conter os motivos que fundamentam a solicitação e que demonstram que o processo não esta em condições de ser julgado sem que as providências sejam atendidas.

Além disso, deve conter de forma clara e precisa as providências requeridas e quem as executará, se a unidade de origem, a Câmara a quo, a Secretaria de Câmara etc. No caso de diligência a ser cumprida pela unidade de origem, a resolução deve inclusive especificar os elementos que devam ser solicitados ao interessado no processo, com vistas à obtenção das informações necessárias ao deslinde do feito, ou mesmo especificar o que precisa ser esclarecido nos autos.

Recomendase

que seja determinada à unidade de origem a elaboração de relatório fiscal conclusivo sobre as apurações, novos documentos juntados aos autos e levantamentos realizados.

O parágrafo único do art. 35 do Decreto n. 7.574, de 2011, determina que o sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese em que deverá ser concedido prazo de trinta dias para sua manifestação

2. identificar qual método foi aplicado na vinculação dos créditos às receitas não-cumulativas, previstos na Lei 10.833, de 2002, art. 3º, § 7º e seguintes.

3. elaborar os demonstrativos qualitativos e quantitativos das eventuais glosas remanescentes nos termos dos incisos acima (o total dos créditos aceitos deve ser encontrado por exclusão das eventuais glosas remanescentes).

Finalmente, cientificar a Recorrente do resultado desta diligência para, se desejar, manifestar-se sobre matéria objeto da diligência, no prazo de até trinta dias nos termos do art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 2011⁵, com posterior retorno a esta turma de julgamento.

Charles Pereira Nunes - Relator

⁵ DECRETO Nº 7.574, DE 29 DE SETEMBRO DE 2011.

Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º).

Parágrafo único. O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese na qual deverá ser concedido prazo de trinta dias para manifestação (Lei no 9.784, de 1999, art. 28).