



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.000912/2003-46
Recurso Voluntário
Resolução nº 3402-002.753 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2020
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente FBA - FRANCO-BRASILEIRA S/A ACUCAR E ALCOOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Maysa de Sa Pittondo Deligne, substituída pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Ribeirão Preto/SP (fls 209 a 217), que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Para iniciar o relato do caso, por bem consolidar os fatos que ensejaram a atuação fiscal, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação apresentada originalmente em 14/05/2003, com a última Retificadora ativa apresentada em 21/05/2008 (fls. 66/67), **pleiteando créditos do Programa de Integração Social (PIS), relativo a utilização de créditos vinculados as operações de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao primeiro trimestre de 2003,** valor de R\$ 185.741,33, com débitos de responsabilidade da interessada.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.753 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.000912/2003-46

A DRF de Piracicaba (SP), por meio do Despacho Decisório (fls. 102/107), homologou parcialmente a compensação declarada, em razão da insuficiência de saldo de créditos para a compensação, ao fundamento das alterações procedidas no Dacon, com a exclusão do valor de R\$ 47.656,05, correspondente a créditos não aceitos na ação fiscal.

Na informação fiscal (fls. 96/99), que acompanha o Despacho Decisório, foi relatado, em breve resumo, que no cálculo do crédito do PIS, demonstrado pela interessada, foram mantidos aqueles que se enquadravam no conceito do art. 66, § 5º, I, *a e b*, da Instrução Normativa SRF no 247, de 21/11/2002, incluído pela IN/SRF 358, de 09/09/2003, ademais **por se tratar de empresa agroindustrial foram considerados separadamente os setores agrícola e industrial.**

A fiscalização excluiu: (1) aqueles que não se enquadravam como insumos, demonstrados na linha 2 do Dacon; aqueles que não se enquadravam como serviços utilizados como insumo, demonstrados na linha 3 do Dacon; os que não puderam ser considerados como alugueis de máquinas e equipamentos utilizados na produção, demonstrados na linha 6; as despesas com arrendamento agrícola, na linha 8; e serviços de pessoas físicas não relacionados à produção, na linha 17 do Dacon.

Após as exclusões, foram ajustados os créditos dos meses de fevereiro e março de 2003, para ao final reconhecer o direito creditório e homologar parcialmente a compensação até o valor de R\$ 138.085,28. O valor não reconhecido foi de R\$ 47.656,05 (fl. 106).

Cientificada do despacho e inconformada com a não homologação, a **interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 151/164, limitando-se a alegações de direito, a seguir:**

Apontou a ilegalidade da interpretação adotada pela fiscalização para desconconsideração de créditos e manifestou seu entendimento de que a não-cumulatividade das contribuições não guardam semelhança com os sistemas do IPI e do ICMS, inclusive, com a reprodução de textos da doutrina sobre o caso, para concluir que a interpretação restritiva adotada pela RFB, nas IN 247/02 e 404/04, é ilegal ao inovar naquilo que a Lei nº 10.637/2002 não definiu - o conceito de insumo.

Sobre a glosa procedida sobre bens utilizados como insumos argumenta que são ferramentas operacionais, materiais de manutenção para utilização na mecanização industrial, que estariam diretamente ligados ao processo produtivo; reproduz, em apoio aos seus argumentos, ementa de Solução de Divergência nº 12, de 24/10/2007.

No item serviços utilizados como insumos, argumenta que todas as glosas são equivocadas e indevidas, destacando mão-de-obra de pessoa jurídica para manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais utilizados na lavoura como fertilizante, a manutenção dos equipamentos industriais, custos de armazenagem, bem como transporte das mercadorias, que seriam serviços essenciais.

Em relação a despesas de arrendamento que foram objeto de glosa alega que o arrendamento rural deve ser enquadrado no conceito de aluguel de prédio, previsto no art. 3º, IV, da Lei 10367/2002, clamando pela ilegalidade do procedimento fiscal.

Também seria ilegal a glosa dos créditos dos veículos utilizados com o transporte de cana e locomoção de funcionários do setor agrícola.

Por fim, os serviços de pessoas físicas (indicados à fl. 145) também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeito de crédito de PIS não-cumulativo.

Finalizando, requereu sejam integralmente reconhecidos os créditos pleiteados.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.753 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.000912/2003-46

Sobreveio então o Acórdão da DRJ/RPO, negando provimento à manifestação de inconformidade da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 21/05/2008

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

ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa é incompetente para se manifestar acerca de suscitada ilegalidade de atos normativos regularmente editados.

CRÉDITOS. INSUMOS. Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito ao crédito das Contribuições, no regime de incidência não-cumulativa, se aplicados diretamente no bem produzido e consumidos/alterados no processo produtivo e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 21/05/2008

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre a ocorrência de uma das situações de exceção previstas legalmente.

ONUS DA PROVA. Cabe à defesa o ônus da prova dos fatos que fundamentam o pedido de ressarcimento:

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, repisando os argumentos expostos em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

O recurso é tempestivo, bem como os demais requisitos de admissibilidade encontram-se devidamente preenchidos, nos moldes do Decreto 70.235/72, de modo que dele tomo conhecimento.

Como se depreende do relato acima, a questão de mérito discutida nestes autos é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.753 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.000912/2003-46

de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

Tanto a autoridade lançadora quanto a decisão recorrida aplicaram o entendimento das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, no sentido de restringir o direito crédito apenas às situações relacionadas nos referidos atos normativos infralegais.

Todavia, a necessidade de afastamento das referidas instruções normativas foi definitivamente resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE 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. 543C 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.

O voto da Ministra Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de *essencialidade ou relevância* da despesa, sendo que tal entendimento deve ser seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.753 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.000912/2003-46

Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmo critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

"(...) 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.”

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

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”.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.753 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.000912/2003-46

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Considerando que as análises efetuadas até o presente momento nesse processo não consideram os citados critérios de essencialidade e relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente, entendo que a situação fática deve ser aclarada pela unidade de origem, considerando a nova interpretação determinada pelo STJ acerca do conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição ao PIS e COFINS.

Por tudo quanto exposto, no intuito de analisar a validade dos atos administrativos e das informações indicadas pela Recorrente, entendo - com base no artigo 18, §3º do Decreto 70.235/72 - necessária a conversão do julgamento em diligência para esclarecimento da controvérsia atinente aos *créditos* da Contribuição ao PIS e da COFINS. Assim, deve a autoridade fiscal de origem:

1. Intimar a Recorrente a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp n.º 1.221.170/PR. Nesse item, a Recorrente deverá seguir a mesma ordem de glosas posta no Relatório Fiscal acostado ao Despacho Decisório, justificando porque considera que cada um dos bens ou serviços são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR;

2. . Elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive sobre o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF);

Antes do retorno do processo a este CARF a Recorrente deve ser intimada para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias quanto aos documentos e informações apresentados.

É a resolução.

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz