



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.001842/2003-43
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-002.758 – 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 235 a 246), 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 de Pedido de Ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS/Pasep do 3º trimestre de 2003, no valor de R\$ 482.809,76 fls. 140 combinado com Declarações de Compensação desse crédito com débitos próprios do interessado.

Conforme Termo de Verificação Fiscal - TIF, de fls. 66/70, foram apuradas as seguintes irregularidades, com a conseqüente glosa dos **créditos do PIS**, indevidamente considerados pelo interessado, a saber:

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.758 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.001842/2003-43

- BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Baseado no conceito de insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, dado pelo artigo 5º, i, "a", da **Instrução Normativa n.º 247, de 2002**, na redação da IN SRF n.º 358/03 - a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofrerem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades químicas ou físicas, em função de ação **diretamente** exercida sobre o produto em fabricação, desde que não esteja incluído no ativo imobilizado - o auditor-fiscal verificou a existência de registros de despesas não incluídos nesse conceito, tais como as despesas e custos:

- (a) lançadas em centros de custos não diretamente vinculados ao processo produtivo;
- (b) que não se enquadram no conceito de insumo, tais como, no Setor Industrial: Ferramentas operacionais. Setor Agrícola: Materiais e Utensílios e Ferramentas Operacionais, Materiais Elétricos.
- (c) as lançadas em centros de custos relacionados ao processo produtivo, mas não enquadradas no conceito de insumo, por não terem relação direta com o produto: despesas com combustível para veículos;

- SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Baseado no conceito de insumo - serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicado ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda, dado pelo art. 66º, § 5º, i, "a", da Instrução Normativa n.º 247, de 2002, na redação da IN SRF n.º 358/03, o auditor-fiscal verificou a existência de registros de despesas não incluídos nesse conceito, tais como as despesas e custos:

- (a) lançadas em centros de custos não diretamente vinculados ao processo produtivo;
- (b) relacionados à armazenagem e frete de produtos destinados ao mercado externo, que somente geram crédito a partir de 01/02/2004 (Lei n.º 10.833, de 2003), nas condições previstas na lei;

DESPESAS DE ARRENDAMENTO -Também efetuou a glosa dos créditos aproveitados sobre o valor pago o título de arrendamento agrícola, uma vez que o aluguel ou arrendamento de terrenos e propriedades rurais não se enquadra no conceito de aluguel de prédios, máquinas e equipamento, para os quais a dedução é permitida - art. 66, II, "b", da IN SRF n.º 247, de 2002".

- BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS- Glosou -se créditos referente a bens ou serviços adquiridos de pessoa física, contabilizados em centros de custos não diretamente vinculados à produção, uma vez que somente aqueles conceituados como insumos dão direito ao crédito. Nos termos do art. 68 da IN SRF n.º 247, de 2002.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Piracicaba, em seu Despacho Decisorio, acatou as glosas verificadas no Termo de Verificação Fiscal, reconhecendo direito creditório do interessado ao valor de R\$ 354.517,82 e homologou as compensações declaradas até o limite do direito creditório reconhecido.

Em sua manifestação de inconformidade, fls. 187/201, o interessado inicialmente apresenta a tese da não equiparação do conceito de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, originada em legislação infraconstitucional, com a não-cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI.

Com base nessa premissa, alega que o conceito de "insumos" utilizado na legislação do IPI não pode ser equiparado para fins de PIS e COFINS, uma vez que as Leis 10.637, de

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.758 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.001842/2003-43

2002 e 10.833, de 2003, não definiram o conceito de insumos e, assim, o legislador quis utilizar o senso comum deste vocábulo.

Que a limitação do conceito de "insumos", utilizada pela SRF nas Instruções Normativas n.º 247, de 2002 e n.º 404, de 2004 é ilegal, pois inovou na ordem jurídica, ampliando ou reduzindo o sentido e conteúdo das leis.

Após essa introdução, combate as glosas efetuadas, a saber:

- BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Alega que os bens utilizados tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança da cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pela qual devem ser admitidos como insumos. Cita as disposições da Solução de Divergência (SD) n.º 12, de 24/10/2007 que dispõe que os créditos calculados sobre a aquisição de peças de reposição utilizadas nas máquinas e equipamentos, que efetivamente respondam pela fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, desde que não façam parte do ativo imobilizado, podem ser utilizados para desconto da contribuição para o PIS/Pasep.

Alega que os combustíveis são utilizados em veículos para transporte do produto para exportação, no transporte de matéria-prima para a indústria, de máquinas, equipamentos e adubos e produtos químicos para os fundos de produção, o transporte de mão-de-obra para plantio, tratos culturais, colheita e industrialização, transporte de pessoal qualificado para as diligências diárias aos diversos fundos agrícolas. Que tais despesas são necessárias e essenciais, pois as quais não há condições de implementar a produção.

- SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Alega que todos os serviços glosados estão diretamente ligados ao processo produtivo, tais como a mão-de-obra de pessoa jurídica para a manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça), utilizado na lavoura como fertilizante.

Que não se conforma com a glosa dos custos relacionados à armazenagem de álcool e açúcar, bem como o transporte das referidas mercadorias para fins de exportação, pois são despesas ligadas diretamente ao processo produtivo e sem as quais a exportação jamais poderia ser concretizada e, por conta disso, é absolutamente ilegal e injusta a limitação temporal pretendida pela fiscalização.

- ARRENDAMENTO DE TERRAS

Que o art. 3º, IV, da Lei n.º 10.637, de 2002, contempla o direito a compensação de créditos decorrentes de aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa e, assim, o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra nesse conceito, uma vez que o conceito jurídico do termo "prédio" não corresponde ao limitado conceito popular que define uma construção de vulto.

De acordo com o Estatuto da Terra - Lei n.º 4.504, de 1964, alterada pela Lei n.º 8.629, de 1993, define o imóvel rural como "*oprédio rústico, de área contínua qualquer* que seja a sua localização, que se destine ou possa destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agro-industrial".

Assim, o termo "prédio" serve tanto para o rústico (ou rural) como para o urbano e como a Lei n.º 10.637, de 2002, não fez qualquer distinção entre os tipos, não há que se excluir os arrendamentos agrícolas. Destaca o disposto no art. 110, do Código Tributário Nacional, que dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.758 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.001842/2003-43

conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, para definir ou limitar competências tributárias.

ALUGUEIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Que não pode prosperar a glosa de créditos dos veículos utilizados pela recorrente, pois são vinculados ao processo produtivo, como o transporte de cana (caminhões) e locomoção de funcionários do setor agrícola nas lavouras. Ao final, requer a reforma do Despacho Decisório, com o reconhecimento integral do crédito de PIS não cumulativo do período.

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

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 31/07/2003 a 30/09/2003

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE, COMPETÊNCIA.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2003 a 30/09/2003

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos do PIS – Não cumulativo, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento do PIS - Não Cumulativo incidente em suas aquisições.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM FRETES NA VENDA DO PRODUTO FINAL E ARMAZENAGEM. VIGÊNCIA.

As despesas com frete na venda do produto final e armazenagem só dão direito a crédito do PIS – Não Cumulativo a partir de 01/02/2004, desde que o ônus tenha recaído sobre o vendedor.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA

As despesas com o arrendamento de terras não se confunde com o conceito de aluguel de prédios, para o qual é permitido o direito ao creditamento. As normas que criam direito a benefícios fiscais devem ser interpretadas restritivamente, não se permitindo a extensão de conceitos.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.758 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.001842/2003-43

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO- "CUMULATIVA. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS DE VEÍCULO. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO INSUMO.

O combustível utilizado em veículos não se caracteriza como insumo utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, não dando direito ao creditamento do PIS não-cumulativo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls 256 a 277) este Conselho, repisando os argumentos expostos em sua manifestação de inconformidade.

Em fls 292 a 434, foi juntado laudo técnico formulado pelos professores da Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz da Universidade de São Paulo - ESALQ/USP, a respeito do ciclo produtivo do açúcar e álcool, para fins de demonstrar a legitimidade dos créditos relativos a insumos pleiteados no presente processo.

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 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.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.758 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.001842/2003-43

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):

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 n.º 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmos 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

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.758 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.001842/2003-43

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 n.º 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”.

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 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

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.758 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.001842/2003-43

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 documentos apresentados pela Recorrente (inclusive o laudo técnico de fls 292 a 434), tratando também sobre o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit n.º05/2018 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, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias quanto aos documentos e informações apresentados.

É a resolução.

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz