



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.720098/2010-17
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-002.764 – 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 Salvador/BA (fls 249 a 260), 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 Pedido de Ressarcimento de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa – mercado externo no valor de R\$117.259,23, referente ao 1º trimestre de 2005, cumulado com Declaração de Compensação no valor original de R\$115.344,51.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.764 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.720098/2010-17

Com base nas constatações do Termo de Verificação e respectivos anexos (fls. 172/204), a DRF/Bauru, por meio do Despacho Saort n.º 667/2010 (fls. 206/208), homologou parcialmente a compensação declarada, no valor de R\$65.133,38.

No referido termo e respectivos anexos estão detalhadas todas as glosas efetuadas pela fiscalização, com a descrição da conta contábil, o centro de custo, a descrição do tipo da despesa e o motivo da glosa.

Cientificada do despacho, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade às folhas, alegando, em síntese:

1. A não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep não deve ser equiparada com a não cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI, uma vez que a primeira tem origem na legislação infraconstitucional (Lei n.º 10.637/2002), e, neste caso, o sistema legal que dá suporte ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não traz a vinculação entre os valores incidentes nas etapas anteriores, como ocorre com os referidos impostos;
2. Para o caso do PIS/Cofins, aos contribuintes foram atribuídas certas hipóteses em que o crédito é assegurado, baseando-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e demais encargos, além da instituição de créditos presumidos, conforme lição da melhor doutrina;
3. A legislação que instituiu o sistema da não cumulatividade para as contribuições não definiu o conceito de insumos e nem obrigou a utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito, e como é público e notório o termo insumos tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum dentro de todo o território nacional – e até no estrangeiro (*input*, em inglês) –, isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, etc.;
4. Entretanto, a Receita Federal, a pretexto de *interpretar e aplicar* a legislação federal, maliciosa e ilegalmente, limitou o conceito de insumos na Instrução Normativa n.º 247/2002, restrição que representa manifesto vício de ilegalidade;
5. O princípio da legalidade está na Constituição Federal (art. 5º, inc. II) e deve ser observado pela Administração, conforme comanda o art. 37 da Carta Magna, e também ensina a melhor doutrina, sendo este o entendimento prevalecente nos tribunais pátrios;
6. Afigura-se completamente indevida a glosa dos créditos auferidos pela manifestante, como aguarda e requer seja assim reconhecido por essa isenta instância julgadora;
7. Especificamente em relação aos bens utilizados como insumos, as glosas não podem prevalecer, porquanto se tratam de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, estando diretamente ligados ao processo produtivo, razão pela qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal;
8. Nesse sentido foi formulada a Solução de Divergência n.º 12, de 2007, conforme ementa trazida à colação;
9. O mesmo vale em relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação, indispensáveis à atividade agroindustrial, assim como ao transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização;
10. Portanto, sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar, e não há que se alegar que os combustíveis não integram o produto final e por isso não gerariam direito

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.764 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.720098/2010-17

a créditos de PIS, pois, consoante a orientação jurisprudencial, é legítimo o crédito relativamente aos materiais que a despeito de não integrarem fisicamente o produto final são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo;

11. No item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo;

12. Nesse item destaca-se a mão de obra de pessoa jurídica para manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça) utilizados na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, para a preparação do solo, dentre outros;

13. Para a industrialização do açúcar e do álcool, é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se em serviços especializados, essenciais e inerentes ao processo de produção;

14. Também não pode se conformar com a indevida glosa dos custos relacionados à armazenagem de açúcar e álcool, ao transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias, que estão diretamente ligadas ao processo produtivo;

15. Não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas mencionados (transporte de resíduos industriais – vinhaça – para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc) também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito da contribuição não cumulativa;

16. Igualmente não pode a impugnante se resignar com a glosa alusiva às despesas com exportação decorrentes da desconsideração de operações cujas notas fiscais supostamente não se referem a custos de frete ou armazenagem, porquanto tais notas representam serviços com o recebimento, armazenagem e embarque, o mesmo se aplicando ao transporte rodoviário para os terminais portuários, encontrando amparo no art. 6º, §§ 1º e 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

17. Assim também ocorre com as despesas com estadias, as quais, como é sabido, referem-se ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria no terminal portuário, estando prevista sua apropriação conforme inciso IX do art. 3º da mesma lei;

18. Não há como se conformar com a glosa alusiva às despesas com exportação excluídas por proporcionalidade, porquanto tal exclusão vulnera a não cumulatividade do PIS;

19. Quanto às glosas de créditos com despesas de arrendamento agrícola, alega que o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra tranquilamente no conceito de aluguel, também se equivalendo ao arrendamento (ou locação) de prédio, e de acordo com o Estatuto da Terra, Lei nº 4504, de 1964, art. 4º, imóvel rural é definido como "o prédio rústico de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial";

20. O art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002, contempla o direito à 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;

21. O termo "prédio" serve tanto para o rústico (ou rural) como para o urbano, e como a Lei nº 10.637, de 2002, não fez qualquer distinção entre os tipos, não há que se excluir os arrendamentos agrícolas;

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.764 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13888.720098/2010-17

22. O art. 110 do Código Tributário Nacional dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, para definir ou limitar competências tributárias.

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

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

INCONSTITUCIONALIDADE.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria, submetida à glosa em análise de pedido de ressarcimento, não contestada na manifestação de inconformidade, é reputada como incontroversa e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente geram créditos da contribuição para o PIS as despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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.

O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos dão direito ao creditamento da contribuição para o PIS não cumulativa incidente em suas aquisições.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

Os dispêndios efetuados por pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativo do PIS, fabricante de açúcar e álcool, com a aquisição de combustíveis que utiliza em máquinas, equipamentos e veículos não empregados nos processos de industrialização dos quais resultam aquelas mercadorias, não se caracterizam, para fins de apuração de créditos na forma do art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, como dispêndios com insumos utilizados na fabricação, e, portanto, não ensejam direito à apuração de créditos da referida contribuição social.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.764 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.720098/2010-17

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. DESPESAS COM A EXPORTAÇÃO.

Em relação às despesas com a exportação, apenas as despesas de frete ou de armazenagem do produto destinado à venda geram direito ao crédito da contribuição para o PIS não cumulativa.

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls 279 a 315) 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 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

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.764 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.720098/2010-17

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 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.”

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.764 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.720098/2010-17

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 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 n.º 05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.764 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13888.720098/2010-17

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