



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



**Processo nº** 13888.720099/2010-53  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-003.175 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de setembro de 2021  
**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, para esclarecimento da controvérsia atinente aos créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos do voto da Relatora.

*(assinado digitalmente)*

Pedro Sousa Bispo - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Salvador/BA (fls 231 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 processo de Pedido de Ressarcimento de crédito da **Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa no valor de R\$321.221,18**, referente ao 2º trimestre de 2005, cumulado com Declaração de Compensação.

Com base nas constatações do Termo de Verificação e respectivos anexos (fls. 160/182), a DRF/Bauru, por meio do Despacho Saort nº 778/2010 (fls. 190/192),

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.175 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13888.720099/2010-53

reconheceu parcialmente o direito creditório, no valor de R\$69.814,57, e homologou parcialmente a compensação declarada, até o limite do crédito reconhecido.

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 em 14/07/2010, conforme Aviso de Recebimento à folha 201, a interessada apresentou em 12/08/2010 Manifestação de Inconformidade às folhas 203/216, alegando, em síntese:

1. A não cumulatividade da Cofins 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 10.833, de 2003), e, neste caso, o sistema legal que dá suporte ao creditamento da Cofins não traz a vinculação entre os valores incidentes nas etapas anteriores, como ocorre com os referidos impostos;
2. Para o caso da 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 404, de 12 de março de 2004, 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 prevalente 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, que atesta que os créditos relativos à aquisição de peças de reposição e equipamentos utilizados no processo de produção podem ser utilizados para desconto da Cofins;
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. Não há como se negar que a atividade agroindustrial integrada demanda grandes espaços, e, por isso mesmo, uma movimentação muito grande de máquinas e veículos,

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.175 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 13888.720099/2010-53

seja na colheita e nos transporte de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas, equipamentos e sobretudo adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados;

11. 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 a créditos da Cofins, 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;

12. 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;

13. 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;

14. 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;

15. 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;

16. 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;

17. A impugnante entende que são legítimos os créditos calculados sobre máquinas, equipamentos e demais bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de açúcar e álcool (art. 3º, VI, e §1º da Lei 10.637, de 2002), pois são indispensáveis na produção dos bens postos à venda pela impugnante, enquadrando-se perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito do PIS/Pasep não cumulativo;

18. A Receita Federal afirma que o crédito em relação aos bens do ativo imobilizado está restrito àqueles adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e como a atividade da impugnante é a fabricação de açúcar e álcool, os valores utilizados e mencionados nos centros de custo 3120 – administração e controle agrícola, 3450 – alojamento agrícola, 3420 – colhedeira de cana picada, 3360 – desenvolvimento agrônômico, entre outros, foram glosados;

19. Porém, tal entendimento não pode prosperar, pois todos os itens glosados fazem parte do conceito de insumo, e como tal, e por integrarem os custos de aquisição e fabricação, gerar crédito, para que não exista desrespeito à regra da não cumulatividade das contribuições;

20. Quanto à conta ligada à colhedeira de cana, na atividade agroindustrial uma máquina colhedeira de cana está intimamente ligada com o processo de industrialização, e não havendo colheita de cana não existe a matéria prima e a produção de açúcar e álcool;

21. Do mesmo modo, outras atividades fazem parte do processo produtivo e integram os custos da produção, sendo necessário alugar a cana colhida em local adequado e em tempo adequado, para não existir prejuízo ao produto a ser industrializado, assim como

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.175 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13888.720099/2010-53

o desenvolvimento agrônômico (de novas tecnologias) para plantio da cana, objetivando melhorar a produção, a fertilização da terra, o trabalho de pesquisa de clima para cada tipo de cana, para se saber qual a mais adequada para determinada região;

22. O transporte agrícola também faz parte do processo agroindustrial de produção, pois não há como colher a cana e não transportá-la para a indústria localizada na mesma área;

23. Não pode 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 as notas-fiscais exibidas referentes a serviços portuários representam serviços com o recebimento, armazenagem e embarque;

24. O mesmo se diga em relação às despesas com estadias (referem-se ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria pelo terminal portuário) e ao transporte rodoviário para os terminais portuários, cujo nítido propósito é o transporte para exportação;

25. Igualmente 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 e da Cofins.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/04/2005 a 30/06/2005

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, 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.

INSUMOS. INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.

É inócuo suscitar na esfera administrativa alegação de ilegalidade de ato normativo editado pela Receita Federal.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. EMPRESA PRODUTORA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. DESPESAS INCORRIDAS NO PROCESSO PRODUTIVO DA CANA-DE-AÇÚCAR. CRÉDITO.

**Para fins de creditamento no regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, não são considerados insumo bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda.**

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA DO PRODUTO FINAL. OUTRAS DESPESAS.

As despesas com armazenagem de mercadoria e frete nas operações de venda do produto final dão direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que o ônus

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.175 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13888.720099/2010-53

seja suportado pelo vendedor, inexistindo previsão legal para a inclusão de outras despesas, mesmo que complementares a essas operações.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos só podem gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep quando estes forem diretamente utilizados no processo industrial de fabricação dos bens destinados à venda.

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls 272 a 316) a este Conselho, reprisando os argumentos expostos em sua manifestação de inconformidade, bem como 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. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.175 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13888.720099/2010-53

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 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

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.175 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13888.720099/2010-53

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 considera que cada um dos bens ou serviços são *essenciais ou relevantes* ao seu processo

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.175 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13888.720099/2010-53

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 571), 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, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias quanto aos documentos e informações apresentados.

É a resolução.

*(assinado digitalmente)*

Thais De Laurentiis Galkowicz