



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

Processo nº 16004.720113/2015-10
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3402-001.343 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 18 de abril de 2018
Assunto PIS/COFINS
Recorrente GUARANI S.A.
Recorrida Fazenda Nacional

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz, Vinicius Guimarães (Suplente convocado), Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. Ausente justificadamente o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que foi substituído pelo Conselheiro Suplente convocado.

Relatório

1. Trata-se de **Auto de Infração** com exigência de valores referentes à Contribuição para o PIS/Pasep, no total de R\$ 6.471.562,33, e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no total de R\$ 29.362.250,63, incluídos, em ambos os valores, principal, multa de ofício e juros de mora, relativos ao período de apuração de janeiro de 2010 a dezembro de 2012.

2. Em suma, estamos diante da conhecida discussão a respeito do conceito de insumo para fins de incidência de PIS e COFINS, a qual gravita em torno de uma postura mais

restritiva por parte da Receita Federal do Brasil, o que se dá com fundamento nas INs n.s 247/02 e 404/04, bem como de uma visão mais ampla por parte dos contribuintes, que atrelam o conceito de insumo a ideia de despesa dedutível, nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda.

3. Partindo do sobredito pressuposto, ou seja, de que insumo para fins de crédito de PIS e COFINS é aquele conceito estrito e aproximado da legislação do IPI (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) diretamente empregados na fase de industrialização, a fiscalização glosou inúmeros créditos tomados pela Recorrente, em especial aqueles referentes à produção na fase agrícola da cana de açúcar que, por sua vez, é ulteriormente empregada na fase industrial de produção de açúcar e álcool. É o que se depreende, v.g., do seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal:

(...).

Da definição de insumo na produção de bens ou produtos destinados à venda, foram excluídos quaisquer bens que não sofram alterações, tais como: consumo, desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no bem ou produto que está sendo fabricado. No que tange aos serviços, apenas consideram-se insumos aqueles que sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

*Além disso, frise-se, só podem ser caracterizados desta forma os componentes que sejam **diretamente** utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos **destinados à venda**. Estão fora do conceito, portanto, quaisquer materiais que sejam empregados em atividades que não diretamente exercidas sobre o produto em fabricação.*

(...). (fl. 697- grifos constantes no original).

4. Assim, partindo desta premissa e analisando documentos fiscais eletrônicos, planilhas e notas fiscais entregues pela Recorrente ao longo do procedimento fiscalizatório, a fiscalização glosou inúmeros os seguintes itens creditados pela recorrente:

- (i) insumos adquiridos com alíquota zero;
- (ii) despesas com graxas;
- (iii) despesas com equipamentos de proteção individual - EPI;
- (iv) despesas com contrato de mútuo;
- (v) despesas relacionadas com alugueres de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica;
- (vi) despesas com alugueres de imóvel residencial;
- (vii) despesas com arrendamento de imóveis rurais;
- (viii) despesas relacionadas a créditos extemporâneos;
- (ix) despesas relacionadas à transferências entre estabelecimentos;

- (x) bens e serviços utilizados como insumos na atividade agrícola;
- (xi) bens do ativo imobilizado utilizados na atividade agrícola; e, por fim
- (xii) despesas com fretes.

5. Devidamente intimado, o contribuinte apresentou impugnação de fls. 731/788, oportunidade em que, após discorrer acerca da metodologia que entende pertinente para o creditamento de PIS e COFINS, refutou as glosas perpetradas pela fiscalização.

6. Uma vez processada, a Impugnação foi julgada improcedente pela DRJ de Fortaleza (acórdão n. 08-37.259 - fls. 5.047/5.076), o que se deu nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelo CARF, exceto suas Súmulas Vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não vinculam os julgadores de primeira instância.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

RESSARCIMENTO. INSUMO CORPÓREO.

Para configurar insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, utilizados na fabricação de bens destinados à venda, devem sofrer 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, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas.

RESSARCIMENTO. SERVIÇO. INSUMO.

Na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre gastos incorridos com serviços utilizados como insumo, desde que pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na

impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÕES. ALÍQUOTA ZERO.

As aquisições de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero não geram direito a crédito no regime não-cumulativo.

CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. GRAXA.

Por não se classificar como lubrificante, os gastos com graxa não geram direito a crédito a ser descontado do PIS e da Cofins apurados no regime não-cumulativo.

CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. MÚTUO. VALOR EMPRESTADO.

Não se insere no conceito de insumos para fins de creditamento a quantia emprestada em decorrência de contrato de mútuo.

CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

A despesa 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.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. APROPRIAÇÃO. PRAZO.

O cálculo do crédito, conforme a regra prevista no art. 3º, VI e § 14, da Lei nº 10.833/2003, a qual prevê a apropriação na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem em meses subseqüentes, somente pode incidir sobre gastos com máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado.

CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

Bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação do PIS e da Cofins devidos sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos

clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

RESSARCIMENTO. INSUMO CORPÓREO.

Para configurar insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, utilizados na fabricação de bens destinados à venda, devem sofrer 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, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas.

RESSARCIMENTO. SERVIÇO. INSUMO.

Na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre gastos incorridos com serviços utilizados como insumo, desde que pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES.

Não geram direito a crédito as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. GRAXA.

Por não se classificar como lubrificante, os gastos com graxa não geram direito a crédito, a ser descontado do PIS e da Cofins apurados no regime não-cumulativo.

CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. MÚTUO. VALOR EMPRESTADO

Não se insere no conceito de insumos para fins de creditamento a quantia emprestada em decorrência de contrato de mútuo.

CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

A despesa 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.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. APROPRIAÇÃO. PRAZO.

O cálculo do crédito, conforme a regra prevista no art. 3º, VI e § 14, da Lei nº 10.833/2003, a qual prevê a apropriação na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem em meses subseqüentes, somente pode incidir sobre gastos com máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado.

CRÉDITO. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

Bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação do PIS e da Cofins devidos sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool produzidos.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Não há previsão legal para o aproveitamento dos créditos calculados em relação à depreciação ou amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que não sejam utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

7. Diante de tal situação, o contribuinte interpôs o recurso voluntário em análise (fls. 5.088/5.162), oportunidade em que repisou os fundamentos desenvolvidos em sede de impugnação.

8. É o relatório.

Resolução

9. Conforme se observa dos autos, a questão não é nova neste Tribunal. Trata-se de infundável discussão de creditamento de PIS e COFINS nas atividades agrícolas. Durante muito tempo esta questão foi indevidamente discutida em um altiplano normativo, na medida em que a autoridade fiscal pautava suas autuações com base no disposto na Instrução Normativa RFB nº 404, de 12 de março de 2004. Em suma, a autoridade fiscal e a Delegacia de Julgamento partem da premissa de que para serem considerados insumos os itens devem ser

aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do bem, aplicando, pois, conceito similar àquele desenvolvido no Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979.

10. Acontece que o conceito de insumo admitido por este Tribunal denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Neste mesmo diapasão foi o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, em recente julgado de caráter vinculante (REsp n. 1.221.170, julgado sob o rito de recursos repetitivos).

11. Por isso, é salutar que os processos administrativos envolvendo créditos referentes a não-cumulatividade do PIS ou da Cofins, devem ser analisados casuisticamente, considerando cada item relacionado como “insumos” e o seu envolvimento no processo produtivo (critério de pertinência), para então definir a possibilidade de aproveitamento ou não do crédito pretendido.

12. Assim, retornando aos autos, tenho que este processo não se encontra em condições de receber um justo julgamento, de forma que deve o mesmo retornar à **autoridade preparadora**, para que seja esclarecida a participação de cada bem glosado pela Autoridade Fiscal que entendeu não se enquadrar no conceito de insumo, no processo produtivo da empresa, ainda como, que seja efetuado descritivo minucioso do referido processo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens e direitos no processo produtivo, aqulitando sua participação em relação ao produto final.

13. Ao efetuar estas constatações, solicito que a **autoridade preparadora** intime o contribuinte a preparar laudo técnico pertinente às discussões aqui travadas e, ato contínuo, a unidade preparadora elabore um parecer conclusivo que possibilite identificar cada custo/despesa elencados (**levando em consideração, inclusive, a fase agrícola da produção**), para fins de uma análise jurídica deste Colegiado quanto à participação de cada bem ou direito no processo produtivo do contribuinte em questão.

14. O referido parecer deverá também ser elaborado na forma de uma **planilha** que segregue os bens considerados pela recorrente sob os seguintes critérios:

- (i) pertinência ou não ao processo produtivo da empresa;
- (ii) vida útil estimada (consumo imediato, menos de um ano, mais de um ano);
- (iii) contato direto com o produto em fabricação;
- (iv) agregação ao produto final.

15. Não obstante, esta diligência deverá ainda ter um segundo escopo que se desdobra do primeiro, ainda que de forma mais específica.

16. Conforme se observa dos autos, parte da exigência aqui tratada decorre do fato do contribuinte ter supostamente se apropriado de créditos extemporâneos relacionados a despesas incorridas nos anos de 2007, 2008 e 2009, anteriores, portanto, ao período fiscalizado. Por sua vez, a recorrente aduz que não se trataria de aproveitamento de créditos extemporâneos, mas sim de créditos decorrentes de compras para o ativo imobilizado, cuja

apropriação teria ocorrido em 48 parcelas, nos termos da legislação de regência (art. 3º, inciso VI e §14 da Lei nº 10.833/2003). O contribuinte apresenta, por amostragem, documentos fiscais para comprovar suas assertivas.

17. Não obstante, motivando a manutenção da glosa, a DRJ prescreve que o creditamento seria indevido porque teria recaído sobre bens de consumo que não apresentariam características que permitiriam sua classificação no ativo imobilizado. E aí está o cerne da diligência aqui proposta. É que, aparentemente, nem todos os bens autuados de fato apresentam características de bens de consumo. É o caso, por exemplo, de bens como "lençol de borracha com lona" (esteira de transporte de matéria-prima na destilaria), "disco de corte diamantado para makita", dentre outros.

18. Assim, também converto o presente julgamento em diligência para que a unidade preparadora verifique se, neste tópico em particular, os créditos aproveitados referem-se a bens ativáveis, justificando de forma **analítica e individual** eventual glosa por se tratar de bens de consumo, bem como aponte quais os valores passíveis de aproveitamento e, neste caso, o quanto isso impactaria na redução da presente autuação. Para tanto, deverá considerar os documentos já acostados nos autos, bem como **deverá exigir outros do contribuinte**, se for necessário, para o esclarecimento desta questão.

19. Concluída a diligência, o recorrente deverá ser intimado para eventual manifestação no prazo de 30 (trinta) dias, exatamente como prescreve o art. 35, parágrafo único do Decreto n. 7.574/2011.

20. Na sequência, determino que seja dada ciência do resultado da diligência à Procuradoria da Fazenda Nacional para, ato contínuo, finalmente, devolver o processo para esta Turma julgadora para prosseguimento do julgamento.

21. É a resolução.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro - Relator.