



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.727128/2014-93
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-014.066 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 13 de abril de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AGRO INDÚSTRIA DO VALE DO SÃO FRANCISCO S.A. - AGROVALE

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que a divergência suscitada não é específica o suficiente para atacar as razões analisadas no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional**, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-004.074**, de 26/04/2017 (fls. 3.913 a 3.939)¹, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, e integrado pelo **Acórdão (Embargos) nº 3402-005.280**, de 24/05/2018 (fls. 4.067 a 4.074), que resultaram no **parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo trata de **Autos de Infração** para exigência de **Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS** (fls. 2 a 19), no ano-calendário de 2011, acrescidas de multa de ofício (75%) e juros de mora.

A fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal (TVF - fls. 22 a 79), esclareceu, em resumo, que, foram auditados os créditos dos **bens** utilizados como insumos (anexo I), **serviços** utilizados como insumos (anexo II), despesas com **energia elétrica** (anexo III), bens do ativo imobilizado (anexo IV) e devoluções de venda (anexo V), sendo que nos anexos de VI a IX constam as notas fiscais dos créditos glosados. Informa a fiscalização que a empresa produz **açúcar e álcool**, sendo que, entre outras atividades, exerce o **cultivo de cana de açúcar** pontuando o fisco que “são dois processos diferentes e que não se confundem para fins de apuração de PIS e COFINS no regime não-cumulativo”. Em decorrência do procedimento fiscal, foram glosados créditos decorrentes de: **i) Bens Utilizados como Insumos: 1)** aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições (alíquota zero); **2)** produtos não enquadrados como insumos, tais como a aquisição de móveis, eletrodomésticos, medicamentos, etc; **3)** água para irrigação, **4)** óleo diesel (a empresa informou que 5% do consumo desse combustível se dá na fase industrial e 95% na fase agrícola); **5)** partes e peças para manutenção, bem como créditos decorrentes de custos de manutenção dos veículos relacionados à atividade agrícola, e **6)** materiais de construção. **ii) Serviços Utilizados como Insumos: 1)** serviços em geral manutenção de *software*, educação de adultos, etc.; **2)** atividade agrícola - gastos com a atividade de cultivo de cana-de-açúcar, tais como aluguel de máquinas, equipamentos e veículos ligados à atividade agrícola (tratores, retroescavadeiras, etc). **iii)** Despesas com Energia Elétrica (residencial, consumo não vinculado a empresa, etc.); e **iv)** Créditos sobre Bens do Ativo Imobilizado.

Cientificada dos Autos de Infração, a empresa apresentou a **Impugnação** de fls. 3.673 a 3.693, argumentando, em síntese, que: (a) ao verticalizar sua produção, não deve ter tratamento tributário restritivo em relação a outros contribuintes que simplesmente plantam e colhem cana de açúcar para venda, o que constituiria prática anti-isonômica, dado que a atividade permanece sendo a mesma, não havendo razão para essa discriminação; (b) não resta dúvida que foi criada no CARF jurisprudência pacífica no sentido de cancelar as glosas de créditos fiscais de PIS/COFINS, na não cumulatividade, tendo por base as regras das IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, que se baseiam nas regras do IPI, legitimando, assim, os créditos tributários dos insumos aplicados na atividade agrícola de empresa agroindustrial; e (c) é necessária a realização de diligência.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

A peça recursal foi apresentada à **DRJ/Rio de Janeiro-I/RJ**, que proferiu o **Acórdão nº 12-78.833**, de 15/12/2015 (fls. 3.768 a 3.791), rejeitando o pedido de diligência e considerando **improcedente** a impugnação apresentada. Na decisão, assentou-se que: (a) não geram direito ao crédito gastos ou despesas com bens ou serviços utilizados nas atividades da empresa quando não corresponderem ao conceito de insumo ou a outra expressa hipótese legal; e (b) as despesas com bens e serviços, assim como aquelas decorrentes da utilização de máquinas e equipamentos empregados no cultivo de cana-de-açúcar não geram direito a créditos na apuração das contribuições não cumulativas devidas pela pessoa jurídica que tem como atividade fabricação e comercialização de açúcar e álcool.

Cientificado do Acórdão da DRJ, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** (fls. 3.795 a 3.807), no qual repisa os argumentos expendidos na impugnação, e sustenta ter havido equívocos (1) em glosas constantes do Anexo VI do Termo de Verificação Fiscal (TVF); (2) na consideração dos recolhimentos efetuados; (3) em relação aos valores declarados em DICON; (4) em glosas constantes do Anexo VIII (Energia Elétrica) do Termo de Verificação Fiscal e, ainda; (5) na apuração das glosas constantes do Anexo IX (Ativo Imobilizado) do Termo de Verificação Fiscal.

Os autos, então, vieram ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário registrado no **Acórdão nº 3402-004.074**, de 26/04/2017, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao recurso, para reverter as seguintes glosas: (a) material de laboratório, equipamento de proteção e segurança; (b) água para irrigação, óleo diesel e partes e peças de manutenção aplicados na fase agrícola; (c) serviços de ensaios laboratoriais, pesquisa e desenvolvimento experimental, locação de equipamentos de topografia e análise de amostras; (d) serviços aplicados na atividade cultivo da cana de açúcar (aluguel de máquinas, equipamentos e veículos ligados à atividade agrícola [tratores, retroescavadeiras, etc], serviços relativos à manutenção do pivô, responsabilidade técnica no georeferenciamento, montagem de sistema de irrigação, e outros desta natureza); (e) despesas de depreciação relativas aos setores de laboratório e topografia; e (f) despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados na produção de cana de açúcar (manutenção do pivot, área de plantio, corte de cana, adubeira, setor Laginha, setor Caxangá, garagem de máquinas, garagem veículos leves/pesados, setor Estados Unidos, setor Ipiranga, setor Maniçoba, setor Pancarauy, caldeiraria agrícola, fabricação de pré-moldados).

Cientificado do Acórdão, o **Contribuinte** opôs **Embargos de Declaração** (fls. 4.016 a 4.027), alegando existência de omissão e obscuridade em relação às glosas dos créditos de COFINS relacionadas com “partes e peças de manutenção aplicados na fase agrícola”, “aluguel de máquinas, equipamentos e veículos ligados à atividade agrícola” e “gastos com energia elétrica” por não constarem claramente dos itens que tiveram sua glosa revertida.

Analizado o recurso pelo Presidente da 2ª TO/4ª Câmara, nos termos do Despacho de 27/12/2017 às fls. 4.061 a 4.066, foi **acolhido parcialmente** apenas no que tange ao ponto constante do item “b”, que trata de “**partes e peças de manutenção aplicados na fase agrícola**”. A Turma julgadora, após análise dos Embargos, definiu por acolhê-los, suprimindo a omissão apontada, para: (a) cancelar a glosa referente à manutenção dos veículos utilizados na fase agrícola do seu processo produtivo; (b) esclarecer que o cancelamento das glosas constantes do Anexo VI do TVF deve se dar com relação aos seguintes motivos ali indicados: CENTRO DE CUSTO - AUTOMOTIVO MANUTENÇÃO VEÍCULOS LEVES/PESADOS; NÃO UTILIZADO NA INDÚSTRIA; e MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS

LEVES/PESADOS/CUSTEIO AGRÍCOLA; e CENTRO DE CUSTO - AGRÍCOLA, conforme consignado no Acórdão (Embargos) n.º **3402-005.280**, de 24/05/2018 (fls. 4.067 a 4.074).

Da matéria submetida à CSRF

Notificada do Acórdão n.º 3402-004.074, de 26/04/2017, integrado pelo Acórdão (Embargos) n.º 3402-005.280, de 24/05/2018, a **Fazenda Nacional** apresentou Recurso Especial (fls. 3.941 a 3.976) apontando divergência jurisprudencial que diz respeito ao “**conceito de insumo para fim de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas**”, indicando como paradigmas da divergência os Acórdãos n.º 3801-002.037 e n.º 203-12.448.

Argumenta-se que no **Acórdão recorrido** a Turma julgadora entendeu que, no regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo - no tocante à interpretação do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002, e da Lei n.º 10.833/2003 -, é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do IRPJ, abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção, inclusive aqueles de aplicação apenas indireta na produção, e que, de outro lado, no **Acórdão paradigma n.º 3801-002.037**, em sentido contrário, restringe-se a apropriação de créditos aos bens que se integram ao produto em fabricação, na esteira do entendimento emanado do Parecer Normativo CST n.º 65, de 5 de novembro de 1979. O **Acórdão paradigma n.º 203-12.448** debruça-se sobre a delimitação do significado do termo insumo para efeito de amplitude dos créditos conferidos ao contribuinte, no contexto da não-cumulatividade, e conclui que é o conceito esposado pela legislação do IPI o que melhor se amolda à não cumulatividade das contribuições sociais.

Com essas considerações, em 21/07/2017, no **Despacho de Admissibilidade** de Recurso Especial n.º 3400-S/N, do presidente da **4ª Câmara** da 3ª Seção do CARF (fls. 3.979 a 3.983), **deu-se seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Cientificado do referido Despacho, em 04/10/2017, o Contribuinte apresentou suas **Contrarrrazões** (fls. 4.040 a 4.048), requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, conservando o Acórdão recorrido na sua integralidade.

Em 06/08/2018, a Fazenda Nacional protocolou **Petição Complementar** ao Recurso Especial inicial (fls. 4.076 a 4.116), tendo vista que o recurso anteriormente interposto já tinha sido admitido pela 4ª Câmara e contrarrazoado pelo Contribuinte. Tal recurso complementar limita-se ao tema integrado pelo Acórdão de Embargos n.º **3402-005.280**, de 24/05/2018 (fls. 4.067 a 4.074): (a) sobre créditos referentes aos dispêndios incorridos antes de iniciado o processo produtivo, no caso, na fase agrícola (“créditos sobre despesas incorridas na fase agrícola, antes de iniciado o processo produtivo propriamente dito”); e (b) possibilidade de creditamento como insumos dos gastos relativos ao plantio da cana-de-açúcar e manutenção da lavoura. Como paradigmas da divergência são indicados os acórdãos n.º 9303-002.659 (tema “a”), e n.º 3801-001.885 e n.º 3102-001.143 (tema “b”).

Analisado o recurso complementar, o Presidente da 4ª Câmara a ele **negou seguimento**, por não restarem comprovadas as divergências suscitadas, conforme considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade 3400-S/N, de 17/08/2018 (fls. 4.119 a 4.124).

Cientificada de tal Despacho, em 27/08/2018 a Fazenda Nacional apresentou **Agravo** (fls. 4.126 a 4.132), requerendo o seguimento do recurso interposto, asseverando que a mesma matéria e o mesmo fundamento jurídico do colegiado já foram integralmente admitidos, não fazendo

sentido lógico jurídico que o recurso especial que ratifica aquela peça inicial, tocante à parte integrada do Acórdão de Embargos, seja inadmitida.

Ao examinar o recurso de **Agravo**, restou decidido que, uma vez que o Despacho de Admissibilidade inicial tenha sido no sentido do seguimento, sem qualquer ressalva, o Recurso Especial que conteste matérias reprisadas em recurso suplementar, decorrente de Acórdão integrativo (Embargos), com as mesmas razões de defesa e mesmos paradigmas assinalados na peça vestibular, não é passível a prolação de juízo diverso, a não ser pela declaração de nulidade da manifestação anterior, com a exposição de motivos para tal providência, o que não ocorreu no caso vertente, permanecendo hígido o Recurso Especial “que se restringe a especificar os insumos que foram reconhecidos em Acórdão de embargos”, e deve ser, também, admitido.

Assim, conforme Despacho s/n, de 16/10/2018, exarado pela Presidente da CSRF às fls. 4.135 a 4.138, o Agravo foi acolhido, reformando o Despacho original de admissibilidade, **dando seguimento** ao Recurso Especial interposto em face do Acórdão integrativo de Embargos nº 3402-005.280, de 24/05/2018.

Cientificado do Despacho de Agravo, o Contribuinte apresentou suas **Contrarrazões** (fls. 4.154 a 4.163), requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, conservando o Acórdão recorrido na sua integralidade.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 20/10/2022, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial nº 3400-S/N, 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, de 21/07/2017 (fls. 3.979 a 3.983) que deu seguimento ao recurso, integrado pelo Despacho de Agravo (fls. 4.135 a 4.138), em face de negativa de seguimento da Petição Suplementar e ratificadora ao Recurso Especial inicial, motivado pela prolação do Acórdão de **Embargos nº 3402-005.280**, de 24/05/2018 (que reconheceu direito à apropriação de créditos pela aquisição de determinados insumos da fase agrícola, de pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial).

A divergência suscitada em relação ao “conceito de insumos”, confrontando o utilizado no acórdão recorrido e aquele constante da legislação do IPI (empregado nos paradigmas colacionados), por si, não é suficiente para afetar o presente processo, pois não

questiona nenhuma rubrica específica analisada no acórdão recorrido. Ademais, tal divergência restou superada pelo decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, absolutamente distante da legislação do IPI, e compatível com o adotado com o que já vinha decidindo o CARF, em posição intermediária entre a legislação do IPI e do IRPJ.

Não vemos, assim, possibilidade de conhecimento da alegação genérica de divergência sobre o “conceito de insumos”, a menos que tal divergência esteja associada a uma rubrica específica em debate no contencioso.

Mas, em 06/08/2018, a Fazenda Nacional voltou aos autos para oferecer **complementação** e ratificação no Recurso Especial inicial. O apelo (fls. 4.076 a 4.116), suscitou divergência jurisprudencial quanto à matéria (a) possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre despesas incorridas na fase agrícola, antes de iniciado o processo produtivo propriamente dito (indicando como paradigma o Acórdão nº 9303-002.659); e (b) possibilidade de creditamento como insumos dos gastos relativos ao plantio da cana-de-açúcar e manutenção da lavoura, entre o Acórdão de Embargos nº 3402-005.280, de 24/05/2018 (tendo indicado como paradigmas os Acórdãos nº 3801-001.885 e nº 3102-001.143).

Na matéria “a”, o dissídio, de fato, não restou configurado. Isto porque cotejando os arestos confrontados (recorrido e paradigma nº 9303-002.659), não se visualiza a divergência suscitada, visto que os julgados convergem para a noção de que o processo produtivo deve ter sentido amplo. Em adição, a decisão indicada como paradigma jamais asseverou, em sentido oposto ao da decisão recorrida, que há impossibilidade de tomada de créditos na fase agrícola.

Quanto à matéria “b”, no recorrido (Acórdão nº 3402-005.280, suprimindo a omissão do Acórdão nº 3402-004.074) cancelou-se a glosa dos créditos referentes às despesas com a manutenção dos veículos utilizados na fase agrícola do processo produtivo. Ou seja, a decisão recorrida nada aduziu quanto à possibilidade de creditamento como insumos dos gastos relativos ao plantio da cana-de-açúcar e manutenção da lavoura, sendo portanto, impossível nesse contexto a dedução da divergência suscitada.

Ao contrário do que se sugere no despacho em agravo, a matéria suscitada originalmente no Recurso Especial - “**Conceito de insumo para fim de tomada de créditos das contribuições sociais (PIS e COFINS)**”, de caráter geral, que apenas contrapõe o conceito presente na legislação do IPI (reitere-se, superado pelo REsp 1.221.170/PR) àquele adotado no acórdão recorrido, não tem o condão de abranger diferença em relação a item específico analisado no julgamento, como o referente a despesas na fase agrícola.

Pelo exposto, entendo ausente a comprovação específica de divergência, o que culmina no não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Conclusão

Portanto, voto por **não conhecer** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan