



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10783.903708/2014-11
ACÓRDÃO	3102-002.833 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LASA LINHARES AGROINDUSTRIAL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

REGIME NÃO CUMULATIVO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. CICLO PRODUTIVO. FASES DE PRODUÇÃO AGRÍCOLA E INDUSTRIAL. AQUISIÇÃO DE INSUMOS APLICADOS NAS DUAS FASES. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. OBSERVÂNCIA DA SÚMULA CARF 189.

O ciclo produtivo da atividade agroindustrial compreende a atividade de produção agrícola (produção de cana de açúcar) e a atividade de fabricação ou industrialização do produto final comercializado. No âmbito da referida atividade, são considerados insumos de produção ou fabricação tanto os bens e serviços aplicados na fase de produção agrícola, quanto os bens e serviços aplicados na fase de fabricação do bem final. Dada essa característica, se utilizada matéria prima agrícola de produção própria, a empresa agroindustrial submetida ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep tem o direito de apropriar os créditos calculados sobre os valores de aquisição dos bens e serviços aplicados nas duas fases do ciclo produtivo, abarcando os setores agrícola e industrial. Observância da Súmula CARF nº 189: Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas.

CRÉDITO. INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

A lei de regência da não cumulatividade da contribuição estipula que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito da Recorrente de apropriar os créditos de COFINS relativos aos insumos da fase agrícola (utilizados na produção da cana de açúcar), revertendo as referidas glosas, ressalvados os custos com os insumos adquiridos com alíquota zero, tais como adubos, fertilizantes, defensivos agropecuários e corretivos de solo, que não dão direito ao desconto de créditos da contribuição, em relação aos quais, devem ser mantidas as glosas.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fábio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Karoline Marchiori de Assis, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela DRJ:

“Trata-se de Manifestação de Inconformidade que visa combater Despacho Decisório referente ao PER nº 13054.07877.191113.1.1.08-0322 relativo a créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep exportação no valor de R\$, referente ao PA 2º trimestre de 2009.

O Despacho Decisório deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento e homologou parcialmente a Dcomp nº 39437.26754.200214.1.3.08-4201 e não homologou as demais que relaciona, sob fundamentação apresentada por meio do PARECER SEFIS DRF/VIT/ES N°45 / 2015, às folhas 87 a 161.

Tipo de Crédito: PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - EXPORTAÇÃO
Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, foi confirmado direito creditório conforme descrito no quadro abaixo:

	Abril	Maio	Junho	TRIMESTRE
VLR CRÉDITO PEDIDO	0,00	22.016,54	28.980,04	50.996,58
VLR CRÉDITO CONFIRMADO	0,00	5.350,39	4.528,85	9.879,24

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página Internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual: HOMOLOG PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCCOMP 39437.26754.200214.1.3.08-4201

NÃO HOMOLOG a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCCOMP: 42548.90403.170414.1.3.08-0530 41534.85192.230514.1.3.08-3839 15281.12087.190314.1.3.08-6118 25816.38354.140314.1.3.08-4251 18285.18732.140414.1.3.08-5030

Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCCOMP: 13064.07877.191113.1.1.08-0322

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/08/2015.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
41.064,21	8.212,80	5.645,88

Para informações complementares da análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCCOMP objeto da análise, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontrar", opção "PER/DCCOMP", item "PER/DCCOMP-Despacho Decisório".

Enquadramento Legal: Lei nº 10.537, de 2002, Art. 74 da Lei 9.430, de 1996, Art. 43 da IN RFB nº 1.300, de 2012.

A seguir, transcrevemos os principais trechos do parecer para melhor relatar a ação fiscal:

De acordo com os registros contábeis — Livro Diário/Balancete Contábil (Ver Anexos 2 A e 2 B), o contribuinte realizou operações de vendas, no período de Maio a Junho de 2009, dos seguintes produtos:

- a) Álcool Hidratado;*
- b) Álcool Hidratado Outros Fins;*
- c) Sub-Produtos.*

[...]

Considerando as planilhas apresentadas pelo contribuinte relativas aos bens e serviços utilizados como insumos e tendo em vista que a empresa possui processos produtivos agrícola (produção de cana-de-açúcar) e industrial (produção de álcool), o contribuinte foi intimado, em 06/03/2015, a informar a aplicação de tais bens e serviços, ou seja, identificar quais bens e serviços foram utilizados no processo agrícola e quais foram utilizados no processo industrial da empresa, sendo que informasse, na hipótese dos bens e serviços serem utilizados em ambos os processos produtivos, a aplicação da porcentagem de utilização em cada um dos processos.

O contribuinte apresentou estas planilhas em 13/03/2015, que foram autenticadas pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais, com Código de Identificação do Arquivo nº 8e189358-767a8d20-aba72e20-2b2f7ed9.

Com base nas informações prestadas pelo contribuinte em respostas as intimações feitas pela fiscalização, com os dados constantes no PER/Dcomp apresentado e com as informações contidas no Demonstrativo de Apuração da Contribuição Social — Dacon, a fiscalização apurou os valores a que faria

jus o contribuinte a título de ressarcimento como crédito do PIS Não-Cumulativo no 2º trimestre de 2009.

IV — DA LEGISLAÇÃO E DEMAIS EMBASAMENTOS

[...]

V — DAS INFORMAÇÕES DO CONTRIBUINTE

1) APURAÇÃO DOS CREDITOS DO PIS NÃO-CUMULATIVO

[...]

2) DAS INFORMAÇÕES REGISTRADAS NO DIÁRIO

De acordo com os registros contábeis apresentado pelo contribuinte em arquivo digital, autenticados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais — Código de Identificação Geral do Arquivo: d7ac5a82-c7615689-a29ad4e6-2431d9d4, a LASA realizou operação de venda de produtos conforme informado no item III do presente parecer.

As vendas dos produtos foram realizadas no Mercado Interno e Externo, da seguinte forma (Ver Anexos 2 A e 2 B):

*- **Maio de 2009.** Venda de Álcool no Mercado Interno — R\$ 4.019.153,25;*

. Venda de Álcool no Mercado Externo — R\$ 1.580.400,00;

Obs.: Total Venda de Álcool: R\$ 5.599.553,25. Venda de Sub-Produtos no Mercado Interno — R\$ 7.918,00

*- **Junho de 2009.** Venda de Álcool no Mercado Interno — R\$ 2.424.407,96;*

. Venda de Álcool no Mercado Externo — R\$ 1.580.360,49;

Obs.: Total Venda de Álcool: R\$ 4.004.768,45.

Venda de Sub-Produtos no Mercado Interno — R\$ 13.692,47

De acordo com estas informações, apuramos que em Maio e Junho de 2009, a receita de venda de álcool representou 99,86% e 99,66%, respectivamente, do total da receita de vendas auferidas pela LASA.

O contribuinte registrou na contabilidade da empresa contas contábeis denominadas Custos Agrícolas e Industriais, tais como: Materiais de Manutenção, Serviços com Terceiros Manutenção e Reparo — Pessoa Jurídica, Insumos Agrícolas, Insumos Industriais, Defensivos Agrícolas, Fertilizantes, Combustíveis, Materiais para adubação, como as abaixo apresentadas:

. Custos Agrícolas e Industriais — 4.1.1.01;

• Insumos Agrícolas — 4.1.1.01.309;

. Insumos Industriais — 4.1.1.01.310;

. Defensivos Agrícolas — 4.1.1.01.311;

. Fertilizantes —4.1.1.01.313;

. Materiais para adubação — 4.1.1.01.356.

3) APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS

[...]

VI-GLOSA DOS CRÉDITOS DO PIS NÃO CUMULATIVO

1) Insumos Utilizados na Produção de Cana-de-Açúcar

[...]

2) Insumos Tributados à Alíquota Zero

[...]

3) Outros Insumos Não Aplicados Diretamente na Produção

[...]

4) Despesas com Aluguéis de Prédios

[...]

VII- DOS VALORES DOS CRÉDITOS GLOSADOS

[...]

a) Maio de 2009

a.1) Bens Utilizados como Insumos:

[...]

a.2) Serviços Utilizados como Insumos:

[...]

a.3) Despesas com Aluguéis de Prédios:

[...]

a.4) Total de Créditos Glosados:

Considerando as informações apresentadas nos itens a.1, a.2 e a.3, apuramos o seguinte valor total a ser glosado:

. Bens utilizados como insumos setor agrícola: R\$ 12.973,39.

Bens utilizados como insumos setor industrial — R\$ 274,57.

Serviços utilizados como insumos: R\$ 3.376,34.

Despesas de Aluguéis de Prédios: R\$ 41,85.

Total do Crédito Glosado: R\$ 16.666,15

b) Junho de 2009

b.1) Bens Utilizados como Insumos:

[...]

b.2) Serviços Utilizados como Insumos:

[...]

b.3) Despesas com Aluguéis de Prédios:

[...]

b.4) Total de Créditos Glosados:

Considerando as informações apresentadas nos itens b.1, b.2 e b.3 apuramos o seguinte valor total do crédito a ser glosado:

. Bens utilizados como insumos setor agrícola: R\$ 20.690,55

Bens utilizados como insumos setor industrial — R\$ 2.771,80

Serviços utilizados como insumos: R\$ 934,71.

Despesas com aluguel de Prédios: 54,13.

Total do Crédito Glosado: R\$ 24.451,19

Em 16/06/2015, a contribuinte toma ciência do referido despacho decisório e, em 16/07/2015, protocola manifestação de inconformidade, fl. 2 a 27, para pleitear a revisão do despacho decisório por alegar a existência de fato de crédito suficiente para compensação dos débitos declarados.

A manifestante, em suma, defende um conceito amplo de insumos e apresenta diversos julgados, doutrina e notícias para elucidar seu ponto de vista. A seguir, transcrevemos trechos da manifestação. Segundo a manifestante:

Pois bem. No desenrolar de suas atividades, foi a requerente intimada para se manifestar acerca de Ato Decisório que houve por considerar totalmente indeferidos os PERs, de acordo com as figuras adiante fotocopiadas.

[...]

Todavia, conforme a manifestante esclarece e comprova, a pretensão da autoridade fiscal autuante, embora respeitável e decorrente de minucioso labor, não deve prosperar, posto que vai de encontro à legislação e toda base principiológica que rege a matéria em tela, além de não se coadunar com a realidade empresarial da manifestante, como será adiante explicitado.

Com efeito, o lançamento por empresa agroindustrial de crédito de PIS decorrentes de "insumos utilizados na produção da cana-de-açúcar", "insumos tributados à alíquota zero, "outros insumos não aplicados diretamente na produção" e software de gestão, há de se considerar que, dentro do dogma do princípio da não cumulatividade, é legítimo e não admite interpretação contrária sob todos os aspectos.

[...]

O termo "insumos", é seguro afirmar, 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.

[...]

Nesta linha de pensamento, o Exmo. Sr. Juiz Federal da 22ª Vara Cível de São Paulo, no processo n. 2009.61.00.026996-0, em Mandado de Segurança Coletivo interposto pelo Centro Das Indústrias do Estado de São Paulo - CIESP, em 18 de dezembro de 2009, proferiu a seguinte decisão em relação ao princípio da não cumulatividade concernente ao PIS/COFINS:

[...]

A Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, em recentíssima decisão de 13 de julho de 2011, decidiu sobre o tema da seguinte forma:

[...]

Vale ser mencionado ainda, que o Segundo Conselho de Contribuintes, no Processo nº.: 11065.101039/2006-17, Recurso nº: 146.778, Acórdão nº: 204 em 05 de setembro de 2008, proferiu a seguinte decisão:

[...]

Será, o entendimento acima mencionado, a tendência nos Tribunais Superiores, tendo em vista o recente julgamento (16 de junho de 2011) do Colendo STJ no Recurso Especial n. 1246317, de Minas Gerais, que em maioria de Turma já defende o ora advogado, não obstante o voto contrário, minoritário, decorrente do pedido de vista do Douto Ministro Herman Benjamin:

[...]

*Não obstante não publicado o acórdão, quem presenciou o julgamento, consoante diversas matérias jornalísticas colhidas em publicações especializadas, constatou que (Jornal Valor Econômico **On Line** de 17 de junho de 2011):*

[...]

É indubitável que se não forem creditados os impostos pagos nas notas de entrada dos itens adquiridos, restará configurada a tributação sobre a tributação, com o perdão da obviedade.

Não é juridicamente inteligível, pois, a tentativa de se pretender opor ao creditamento de PIS, limites econômicos, com o devido respeito, ao arrepio,

ainda, de conhecimentos técnicos acerca do funcionamento da empresa ora manifestante.

Tem como um de seus objetos sociais a AGROINDÚSTRIA DA CANA-DEAÇÚCAR, ou seja, atividade econômica agroindustrial da manifestante se revela na predominantemente na industrialização de produção própria de cana-de-açúcar numa cadeia integrada, jamais segregada como almeja a autoridade fiscal. A atividade empresarial, tanto no bojo econômico quanto jurídico não pode ser dissociada. O que há, na verdade, é tão somente um deslocamento físico da cana-de-açúcar na sua fase de produção para a industrialização.

Conforme texto de Eduardo de Carvalho Borges 4, as agroindústrias têm atividades características, peculiares, que lhe diferenciam, inclusive no que tange à apuração das contribuições do PIS pela novel sistemática não-cumulativa.

Tem-se tradicionalmente a divisão dos setores da economia em primário, secundário e terciário. No primeiro enquadra-se a produção rural em geral, no segundo a produção industrial, e no terceiro a exclusiva prática do comércio.

Observando-se a atividade agroindustrial, verifica-se que suas operações envolvem tanto o primeiro setor econômico (produção rural) como o segundo (industrialização desta produção). Pode-se averiguar assim que preponderantemente a agroindústria é que produz seus próprios insumos.

Por inexistência de prescrição legal específica para PIS e COFINS, é de se "importar" a definição legal de agroindústria que consta no art. 22/A, da lei 8.212/91:

[...]

Ademais, vale se destacar, com base em artigo retirado da obra especificada em rodapé' que cercear o creditamento fiscal de insumos agrícolas é também absurdo não apenas no viés jurídico como também de macroeconomia, visto que atividades agrícolas apresentam particularidades face ao risco desta espécie de atividade.

[...]

Assim, por intermédio da política Fiscal deve o Estado promover a equação entre os impostos e os gastos públicos, sendo, portanto, a chave para fixação da disponibilidade de recursos públicos, e um meio possível de estímulo ao aquecimento das atividades econômicas. Pela diminuição de impostos e de aumento dos gastos públicos, podese estimular a produção e o consumo.

Pois bem. A ora requerente é sociedade empresarial, mantendo neste Estado, atividade agroindustrial no setor sulcro-alcooleiro. Tem origem na

família Beltrão, dedicada ao setor há quatro gerações. Um século dedicado exclusivamente ao cultivo da cana-de-açúcar e produção dos seus derivados: aguardente e álcool e, mais recentemente, ao aproveitamento de subprodutos tais como o gás carbônico (alimentar), vinhaça (adubo orgânico) e bagaço (combustível termoelétrico).

A manifestante acompanhou e implementou, portanto, as mudanças da economia canavieira a partir do livre mercado criado com a desregulamentação do Setor. As empresas enxugaram custos, investiram em tecnologia, otimizaram os processos industriais e agrícolas, desenvolveram programas de treinamentos e de qualidade e, sobretudo, investiram na gestão empresarial. Fatores preponderantes para a competitividade alcançada.

Vislumbra-se, que a evolução das empresas agroindustriais canavieiras foram relevantes, no entanto, o mesmo não se observa no que concerne à concepção da imagem do Setor. Aliás, tal estigma ao Setor só existe no Brasil, mais contundente, ainda, no nordeste brasileiro. Em outros países as Destilarias e Usinas são consideradas como agentes do progresso.

Com a evolução e competitividade do ramo, muito dos antigos conceitos precisam ser revistos. O Setor amadureceu.

A imagem das empresas canavieiras já foi tão desvirtuada e, usada pejorativamente, que desencadeou um preconceito generalizado na comunidade. Os meios de comunicação de massa, por sua vez, aproveitam-se da impopularidade do Setor para dar mais destaque as notícias e opiniões depreciativas; criando, assim, um círculo vicioso que realimenta o preconceito.

É curioso ver um País ainda carente de crescimento, tratar um dos seus setores econômicos mais importantes com tanto desafeto.

[...]

Na produção e obtenção do álcool e aguardente, além de gás carbônico numa atividade agroindustrial, são indispensáveis dentre outras as seguintes atividades pertinentes ao plantio da cana-de-açúcar:

- a) obtenção de semente;*
- b) obtenção de mudas (que podem ser adquiridas ou produzidas a partir de semente);*
- c) tubetes, bandejas, moto-bombas e água para o cultivo da lavoura;*
- d) hormônios para o desenvolvimento de mudas;*
- e) serviço de preparação da terra;*
- f) corretivos de solo;*
- g) serviço de plantio de mudas;*

- h) adubos, fertilizantes;*
- i) defensivos, pesticidas e inseticidas (artificiais ou orgânicos);*
- j) serviço de conservação da lavoura (capinagem, aragem, sulcagem e etc)*
- l) culturas biológicas contra insetos predadores;*
- m) serviço de colheita das cana-de-açúcar;*
- n) serviço de transporte até a indústria.*

As atividades acima estão intrinsecamente ligados à produção agroindustrial do álcool, aguardente e gás carbônico. Sendo assim, os insumos aplicados a tais atividades devem ser considerados imediatos da produção. E portanto, desde que a receita da venda do produto final seja tributada pelo PIS, a sua aquisição pela agroindústria da cana-de-açúcar ensejará aproveitamento do crédito de tais contribuições, calculado sobre o valor dos referidos insumos à alíquota aplicável à receita da venda dos aludidos produtos finais, no mês da aquisição de tais bens.

É legítima, pois, a apropriação dos créditos dos itens constante da relação:

- 1. Materiais utilizados na atividade agrícola.*
- 2. Materiais para tratamento da água.*
- 3. Materiais de limpeza de equipamentos e máquinas (graxas, pinos, tarraxas e ferramentas).*
- 4. Materiais de produtos químicos pra laboratório e efluentes do processo industrial.*
- 5. Partes e peças para veículos.*
- 6. Materiais de segurança - EPI - Equipamentos de Proteção Individual.*
- 7. Combustível e lubrificante das máquinas empilhadeiras e caminhões.*

[...]

Verifica-se, pois, que as decisões específicas dessa própria Receita Federal vão de encontro a tese acolhida pelo Auditor Fiscal, devendo o procedimento da ora manifestante ser acolhido, por ser legal e justo.

Não se venha argumentar que em etapas anteriores não houve incidência do tributo, eis que tal raciocínio não impede a tomada de crédito de acordo com o estudo adiante transcrito, bastante elucidativo quanto ao tema. V.g.:

[...]

O PEDIDO.

Em assim sendo, diante de todo o exposto, requer a manifestante a essa Delegacia de Julgamento, que seja julgada totalmente procedente a presente Manifestação de Inconformidade, homologando-se e se deferindo

as compensações efetivadas nos termos acima expostos, em atendimento aos preceitos legais elencados, por ser ainda, medida de salutar justiça.

Protesta provar o alegado mediante todos os meios de prova em direito admitidas, principalmente juntada posterior de novos documentos, perícias contábeis, inspeções judiciais, enfim, tudo o que for necessário para se asseverar o ora expendido a V.Sas.

É o relatório.

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG), por meio do Acórdão nº 09-74.687, de 22 de abril de 2020, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade.

A Recorrente interpôs o seu Recurso Voluntário, através do qual se insurge contra a negativa de creditamento pela aquisição de insumos agrícolas utilizados em sua atividade agroindustrial e “a impossibilidade de se tomar créditos de mercadorias sem imposto destacado na nota fiscal”.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

O Despacho Decisório em questão teve a sua fundamentação apresentada por meio do PARECER SEFIS DRF/VIT/ES N°45 / 2015. Ao tratar da “Glosa dos Créditos do PIS não cumulativo”, o referido parecer dividiu nos seguintes tópicos: “Insumos Utilizados na Produção de Cana-de-Açúcar”, “Insumos Tributados à Alíquota Zero”, “Outros Insumos Não Aplicados Diretamente na Produção” e “Despesas com Aluguéis de Prédios” (que, conforme o parecer, a Recorrente esclareceu que não seriam despesas com aluguéis de prédio, mas sim despesas com implantação de sistema de gestão).

O Recurso Voluntário se insurge exclusivamente sobre a negativa de creditamento pela aquisição de insumos agrícolas utilizados em sua atividade agroindustrial, inclusive no que se refere aos insumos cujas aquisições não houve pagamento da contribuição, delimitando-se, desta forma, a controvérsia em sede recursal às matérias que foram expressamente atacadas no referido recurso.

No presente caso, a fiscalização apurou que a Recorrente possui processos produtivos agrícola (produção de cana-de-açúcar) e industrial (produção de álcool, em sua maior parte, e sub-produtos).

No que se refere aos “insumos utilizados na produção de cana-de-açúcar”, o PARECER SEFIS DRF/VIT/ES 45/2015 - resultante da auditoria realizada para se analisar o Pedido de Ressarcimento em questão –, baseando-se nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, perfilhou entendimento de que as despesas incorridas em etapas do processo produtivo (bens e serviços empregados no cultivo da cana-de-açúcar) não diretamente relacionadas com a produção do álcool não geram direito ao creditamento, ou seja, de que os “insumos dos insumos” não propiciam o crédito, conforme se pode verificar pelos trechos do referido parecer abaixo reproduzidos:

“VI – GLOSA DOS CRÉDITOS DO PIS NÃO CUMULATIVO

1) Insumos Utilizados na Produção de Cana-de-Açúcar

Considerando a planilha de Bens e Serviços Utilizados como Insumos apresentada pelo contribuinte, observamos que o contribuinte adquiriu diversos insumos (Vide Anexos 3A e 3B), que foram aplicados no setor agrícola de produção de cana-de-açúcar.

Segundo informações prestadas pelo contribuinte, ele produz cana-de-açúcar, de onde obtém grande parte da matéria-prima que utiliza na industrialização do álcool e Sub-Produtos, cuja atividade entendemos que se decompõe em preparação do solo, plantio, manutenção do plantio, irrigação, mecanização, aplicação de produtos, prestação de serviços, colheita e transporte.

Em razão da produção de sua própria matéria-prima, apresentou planilhas procurando demonstrar gastos nas etapas e atividades acima citadas e com manutenção de equipamentos agrícolas, combustíveis e lubrificantes para máquinas agrícolas, tratores e caminhões, listando um sem número de itens que adquire para isso, além de serviços que contrata, inerentes ao fundamento de todo o processo de plantio e colheita da cana-de-açúcar.

(...)

A questão primeira que se coloca não é se os gastos com insumos, bens e serviços, inclusive os combustíveis e lubrificantes, utilizados em prestação de serviços, ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda têm direito à apuração de créditos das contribuições. Por interpretação literal, infere-se que sim, pois a interpretação dos dispositivos sobre a apuração dos referidos créditos está em acordo com o art. 111 do CTN. Trata-se, na verdade, de esclarecer sob que condições aqueles gastos podem ser admitidos como sendo referentes a insumos e permitam a apuração de créditos.

Nesse contexto, a Secretaria da Receita Federal disciplinou a aplicação dos atos legais que instituíram os regimes não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, por meio das IN/SRF nº 247/2002 e 404/2004, dispondo que:

(...)

Tem-se que o conceito de insumo, para fins de desconto de crédito de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, definido nas instruções normativas acima transcritas, não alcança integralmente o conceito pretendido pela empresa ora fiscalizada. A noção intuitiva de insumo já nos remete à ideia de algo que se consome durante um processo, desaparece para fazer parte de uma outra coisa, não podendo ser reutilizado.

Além dos combustíveis e lubrificantes, expressamente referidos no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em regime não-cumulativo, são bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou, em outra situação, na prestação de serviços. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária às atividades da empresa.

A legislação de regência dos regimes não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não assegura o direito de apurar o crédito, de modo geral, sobre todo e qualquer custo, despesa e encargo considerado necessário à atividade da pessoa jurídica, mas somente sobre os taxativamente discriminados nos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Por outro lado, os diplomas sob exame estabelecem, em seus art. 3º, §§ 2º e 3º, com idêntica redação, limitações expressas ao direito de descontar créditos, deixando claro que, como regra geral, somente é possível descontar créditos calculados sobre os valores de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

(...)

Os produtos fabricados pela LASA que, vendidos, lhe proporcionam o auferimento de receitas sobre as quais incidem a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins são álcool, em maior parte e sub-produtos. **Ainda que a cana-de-açúcar seja matéria-prima necessária à fabricação daqueles produtos, a opção por cultivar a própria cana não torna esse cultivo parte do processo de produção de álcool e aguardente de cana.** Aquele cultivo compõe, simplesmente, parte da cadeia econômica dos produtos finais citados. **Cultivar o vegetal é, na verdade, um outro processo, que resulta em um produto específico, a cana-de-açúcar, e se essa cana-de-açúcar não for destinada à venda, não há como estender as disposições da legislação às despesas com esse processo produtivo, pois o direito de apurar crédito sobre insumos é condicionado a que o bem produzido seja destinado à venda.**

(...)

Logo, bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de aguardente de cana, por se tratarem de processos produtivos diversos. Com isto, as despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas sobre as receitas auferidas com as vendas de álcool, aguardente de cana e sub-produtos que foram produzidos pela LASA.” (g.n.)

Como sabido, em 22 de fevereiro de 2018, o STJ concluiu o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob a sistemática de recursos repetitivos, declarando a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 e firmando o entendimento de que o *“conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”*.

Portanto, o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, por força do artigo 99 do Novo Regimento Interno, tem aplicação obrigatória:

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros nº julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Como acima verificado, para a fiscalização, os bens e serviços empregados na produção da cana de açúcar não são insumos, porque esta não é o bem final fabricado e vendido pela Recorrente. Por este entendimento, somente os bens e serviços utilizados diretamente na fabricação do álcool, ou seja, nos bens finais fabricados e vendidos pela Recorrente, são insumos e propiciam a apropriação dos créditos em questão.

Contrariamente a esse entendimento, é remansosa a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo sido aprovada pela 3ª Turma da CSRF, em sessão de 20/06/2024 e com vigência em 27/06/2024, a **Súmula CARF nº 189**, com a seguinte redação:

Súmula CARF nº 189: Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas.

O acórdão recorrido, por sua vez, discorre que a análise da apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins deve ser feita com base no Parecer Normativo COSIT/RFB n 05, de 17/12/2018, que *“traz as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação das contribuições estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do*

Recurso Especial (Resp) nº 1221170/PR” e, em relação à análise específica do litígio posto, dispõe que:

“Com base nas premissas apresentadas acima, passamos a análise dos questionamentos apresentados pela manifestante.

Como se pode verificar de todo o relatado, a manifestante limita-se a apresentar questionamentos genéricos sobre a não cumulatividade, **apresenta apenas a relação, a seguir, de itens que considera insumos de sua produção e alega que a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins nas etapas anteriores não é motivo para impedimento da tomada de créditos da não cumulatividade dessas contribuições.**

- a) obtenção de semente;
- b) obtenção de mudas (que podem ser adquiridas ou produzidas a partir de semente);
- c) tubetes, bandejas, moto-bombas e água para o cultivo da lavoura;
- d) hormônios para o desenvolvimento de mudas;
- e) serviço de preparação da terra;
- f) corretivos de solo;
- g) serviço de plantio de mudas;
- h) adubos, fertilizantes;
- i) defensivos, pesticidas e inseticidas (artificiais ou orgânicos);
- j) serviço de conservação da lavoura (capinagem, aragem, sulcagem e etc)
- l) culturas biológicas contra insetos predadores;
- m) serviço de colheita das cana-de-açúcar;
- n) serviço de transporte até a indústria.

Não encontramos nos autos deste processo descrição ou detalhamento dos itens acima referidos pela manifestante como insumos de sua produção.

De todo modo, da análise dos itens glosados pela autoridade tributária conforme Anexos trazidos aos autos às folhas 98 a 135 deste processo e dada a ausência de descrição detalhada sobre os itens glosados, não vemos como reverter as glosas, sobretudo por verificarmos que a autoridade tributária empregou um entendimento amplo (relativo à toda cadeia de produção da interessada) para a caracterização de insumos, apesar de ainda vigirem à época as IN/SRF nº 247, de 2002, e IN/SRF nº 404, de 2004, que restringia o critério de insumos àquele bem ou serviço aplicado diretamente na produção.

Deste modo, a autoridade aceitou como insumos, por exemplo, itens como adubos, claramente empregados no processo de produção de cana-de-açúcar, esta sim insumo direto para a fabricação de álcool. (...)” (g.n.)

Primeiramente, é de se destacar que incorre em equívoco o acórdão recorrido ao entender que o PARECER SEFIS DRF/VIT/ES 45/2015 teria empregado um conceito amplo de insumos, “relativo à toda cadeia de produção da interessada”, posto que, pela leitura do referido PARECER SEFIS DRF/VIT/ES 45/2015, se depreende justamente o contrário, conforme já demonstrado acima.

Também incorre em equívoco o acórdão recorrido ao firmar entendimento de que a Autoridade Fiscal teria aceitado como insumos itens como adubos, empregados no processo de produção de cana-de-açúcar, quando, na verdade, a fiscalização, através do PARECER SEFIS DRF/VIT/ES 45/2015, que fundamenta o Despacho Decisório, foi categórica ao sustentar que “os bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar **não se classificam como insumos na fabricação de álcool, por se tratarem de processos produtivos diversos. Com isto, as despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas sobre as receitas auferidas com as vendas sobre as receitas auferidas com as vendas de álcool e sub-produtos que foram produzidos pela LASA.**”

Ademais, com a devida *vênia*, não se observa, em momento algum do PARECER SEFIS DRF/VIT/ES 45/2015, o reconhecimento de que adubos seriam insumos passíveis de gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins. Ao contrário, veja-se o seguinte trecho do referido parecer:

“2) Insumos Tributados à Alíquota Zero

Verificamos ainda que o contribuinte informou na planilha denominada Bens Utilizados como Insumos, a aquisição de **adubos**, fertilizantes, defensivos agropecuários e corretivos de solo. **Entretanto, de acordo com o art. 1º da Lei nº 10.925/2004, os referidos produtos estão sujeitos à Alíquota Zero da Contribuição do PIS e da Cofins, inclusive as suas matérias-primas.**

(...)

Conforme disposto no inciso II do § 2º do art. 3º das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, **não dará direito ao crédito o valor das aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.**

(...)

Portanto, os créditos da Cofins relativamente as aquisições dos referidos produtos foram glosados tendo em vista se tratar de insumos aplicados no cultivo da cana-de-açúcar, como visto no item “1” acima, e por não serem tributados pelas Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.” (g.n.)

Em sua Manifestação de Inconformidade, a Recorrente apresenta uma relação de atividades e itens pertinentes ao plantio de cana-de-açúcar, cujos bens e serviços adquiridos para tais atividades devem ser considerados como insumos de sua produção, conforme trecho abaixo:

Na produção e obtenção do álcool e aguardente, além de gás carbônico numa atividade agroindustrial, são indispensáveis dentre outras as seguintes atividades pertinentes ao plantio da cana-de-açúcar:

- a) obtenção de semente;
- b) obtenção de mudas (que podem ser adquiridas ou produzidas a partir de semente);
- c) tubetes, bandejas, moto-bombas e água para o cultivo da lavoura;
- d) hormônios para o desenvolvimento de mudas;
- e) serviço de preparação da terra;
- f) corretivos de solo;
- g) serviço de plantio de mudas;
- h) adubos, fertilizantes;
- i) defensivos, pesticidas e inseticidas (artificiais ou orgânicos);
- j) serviço de conservação da lavoura (capinagem, aragem, sulcagem e etc)
- l) culturas biológicas contra insetos predadores;
- m) serviço de colheita das cana-de-açúcar;
- n) serviço de transporte até a indústria.

As atividades acima estão intrinsecamente ligados à produção agroindustrial do álcool, aguardente e gás carbônico. Sendo assim, os insumos aplicados a tais atividades devem ser considerados imediatos da produção. E portanto, desde que a receita da venda do produto final seja tributada pelo PIS, a sua aquisição pela agroindústria da cana-de-açúcar ensejará aproveitamento do crédito de tais contribuições, calculado sobre o valor dos referidos insumos à alíquota aplicável à receita da venda dos aludidos produtos finais, no mês da aquisição de tais bens.



Já no seu Recurso Voluntário, a Recorrente defende que a relação acima é autoexplicativa e depende apenas da compreensão do vernáculo, sem inclusive necessidade de conhecimento técnico dos termos utilizados no campo agrônômico e administrativo da agroindústria.

Neste tocante, destaca-se que a fiscalização em momento algum descaracteriza a natureza de “insumos” dos bens e serviços indicados pela Recorrente como “Insumos Utilizados na Produção de Cana-de-Açúcar”. A motivação da glosa, nos termos do PARECER SEFIS DRF/VIT/ES 45/2015, se deu exclusivamente pelo fato de se tratar de bens e serviços empregados no cultivo da cana-de-açúcar, não diretamente relacionados com a produção do álcool, não gerando, em seu entendimento, direito ao creditamento.

Todavia, o entendimento amplamente defendido pela fiscalização no PARECER SEFIS DRF/VIT/ES 45/2015 não pode prosperar, devendo ser afastado em observância ao enunciado da Súmula CARF nº 189, acima já reproduzido, sendo imperioso reconhecer o direito da Recorrente de apropriar os créditos da Contribuição para o PIS relativos aos insumos da fase agrícola (utilizados na produção da cana de açúcar), revertendo as referidas glosas, com exceção dos gastos referentes aos insumos adquiridos com alíquota zero, tais como adubos, fertilizantes, defensivos agropecuários e corretivos de solo, que não dão direito ao desconto de créditos da contribuição, como se passa a analisar.

No tocante aos “**Insumos Tributados à Alíquota Zero**”, o PARECER SEFIS DRF/VIT/ES 45/2015 esclarece que a Recorrente informou na planilha denominada Bens Utilizados como

Insumos, a aquisição de **adubos, fertilizantes, defensivos agropecuários e corretivos de solo**, sendo que referidos produtos estão sujeitos à alíquota zero da Contribuição para o PIS e da COFINS e que, também por esse motivo, os créditos da COFINS relativamente às aquisições destes produtos foram glosados.

O acórdão recorrido, por sua vez, afastou a alegação da Recorrente no sentido de que a aquisição de insumos não tributados permite a tomada de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, conforme trecho abaixo:

“Por fim, consideramos improcedente a alegação de que a aquisição de insumos não tributados permite a tomada de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, pois a Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, em seus arts. 3º, §2º, II, são claras ao afirmar que não darão direito a crédito os valores das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. Abaixo, transcrevemos os referidos dispositivos:

Art. 3º...

...

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - ...

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.”

Neste ponto, encontra-se correto o trabalho da fiscalização, mantido pelo acórdão recorrido.

O art. 1º da Lei nº 10.925/2004 assim estabelece:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;

II - sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;

IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI;

V - produtos classificados nos códigos 0713.33.19, 0713.33.29, 0713.33.99, 1006.20, 1006.30 e 1106.20 da TIPI;

VI - inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio, classificados no código 3002.90.99 da TIPI;

VII - produtos classificados no Código 3002.30 da TIPI; e

(...) g.n.

O inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 estabelece que não dará direito ao crédito o valor das aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, razão pela qual os gastos com os insumos adquiridos com alíquota zero, tais como adubos, fertilizantes, defensivos agropecuários e corretivos de solo não dão direito ao desconto de créditos da contribuição.

No mesmo sentido, já se posicionou este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2008.

(...)

CRÉDITO. INSUMOS ADQUIRIDOS COM ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

A lei de regência da não cumulatividade da contribuição estipula que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, dentre os quais se incluem os insumos adquiridos com alíquota zero.”

(Processo nº 10850.908954/2011-76; Acórdão nº 3201-009.982; Relator Conselheiro Hécio Lafetá Reis; sessão de 23/11/2022)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/06/2005

(...)

ADUBOS. FERTILIZANTES. CALCÁRIO. DEFENSIVOS AGROPECUÁRIOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com adubos, fertilizantes, calcário e defensivos agropecuários não dão direito ao desconto de créditos da contribuição pelo fato de que, nas suas aquisições, não houve pagamento da contribuição, uma vez que suas vendas estão sujeitas à alíquota 0 (zero).”

(Processo nº 13854.000162/2005-61; Acórdão nº 3301-010.584; Relator Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes; sessão de 27/07/2021)

Portanto, em relação aos insumos adquiridos com alíquota zero, tais como adubos, fertilizantes, defensivos agropecuários e corretivos de solo, devem ser mantidas as glosas.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito da Recorrente de apropriar os créditos da Contribuição para o PIS relativos aos insumos da fase agrícola (utilizados na produção da cana de açúcar), revertendo as referidas glosas, ressalvados os custos com os insumos adquiridos com alíquota zero, tais como adubos, fertilizantes, defensivos agropecuários e corretivos de solo, que não dão direito ao desconto de créditos da contribuição, em relação aos quais, devem ser mantidas as glosas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães