



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10825.720605/2010-51
ACÓRDÃO	3001-002.850 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AÇUCAREIRA QUATÁ S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

INSUMOS. FASE AGRÍCOLA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

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.

TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DA COOPERATIVA AO COOPERADO. IMPOSSIBILIDADE.

Não existe previsão de utilização pela pessoa jurídica cooperada de créditos apurados pela Cooperativa. Dispêndios realizados pela Cooperativa para viabilizar a operação de venda de bens produzidos por cooperada, não se confundem com dispêndios realizados pela própria cooperada para fabricação dos produtos vendidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter às glosas referentes à fase agrícola da produção, nos termos do voto da relatora.

Sala de Sessões, em 15 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Bernardo Costa Prates Santos, Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Wilson Antonio de Souza Correa, Francisca Elizabeth Barreto (Presidente).

RELATÓRIO

Por economia processual e por bem resumir a lide, transcrevo abaixo o relatório do Acórdão nº 14-87.386 - 11ª Turma da DRJ/RPO:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, cumulado com Declaração de Compensação, relativo a crédito de Contribuição ao PIS Não-Cumulativa vinculado a Receita de Exportação do 4º trimestre de 2005.

O direito creditório foi parcialmente reconhecido por meio do Despacho Decisório (fls. 128/129) no qual a autoridade competente da DRF inicia identificando o PER objeto de análise (nº 27809.38521.220408.1.1.08-8250), as DCOMP a ele vinculada, o crédito indicado [Contribuição para o PIS/Pasep Exportação (§1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002)] no valor de R\$ 71.050,05.

E, na Fundamentação, reporta-se ao Termo de Verificação Fiscal de fls. 114 a 122, para concluir pelo deferimento parcial do Pedido de Ressarcimento, reconhecendo o valor de R\$ 50.630,52, para utilização nas Declarações de Compensação vinculadas a esse crédito, as quais homologa parcialmente.

No referido Termo de Verificação, ao descrever os fatos, destaca a Fiscalização, entre outras informações, que: o Fiscalizado atua no ramo de Fabricação de Açúcar e Álcool, é cooperado da COPERSUCAR – Cooperativa de Produtores de Cana-de-açúcar, Açúcar e Álcool do Estado de São Paulo, e apresentou informações e memorial de cálculo, onde discrimina por rubrica do Dacon a origem dos créditos apurados.

Relaciona os pontos principais das informações prestadas pelo contribuinte sobre as suas atividades: como segue:

- “Os produtos extratos, paredes e leveduras são comercializados diretamente pela Açucareira Quatá sendo que as exportações desses produtos no período foram realizadas de forma direta...” - “Já os produtos Açúcar e Álcool são comercializados exclusivamente por intermédio e em nome da Copersucar..., responsável pelas vendas no mercado interno e externo”.
- “Na qualidade de cooperada da Copersucar..., a composição dos créditos declarados mensalmente no DACON contempla os créditos próprios da Usina e dos créditos apropriados e transferidos pela Cooperativa”.
- “De igual forma, a composição dos débitos é composta pelas receitas das atividades próprias da Usina (em sua maioria extratos, paredes e leveduras) e da

receita transferida pela Cooperativa a partir da comercialização da nossa quota parte da produção do açúcar e do álcool, tudo via rateio por meio do PN 66”.

-“Desse modo, as Memórias de cálculo estão estruturadas para contemplar esse procedimento, ou seja, os créditos e débitos declarados no DACON são a soma dos créditos e débitos próprios mais créditos e débitos da Cooperativa”.

E, a título de Verificação e Análise dos Créditos, expõe a Fiscalização ter apurado os créditos de ofício, conforme planilhas anexas, parte integrante e indissociável deste Termo, onde constatou-se os fatos a seguir descritos:

I-) Glosa de créditos apurados pela Copersucar (Cooperativa):

Na análise dos créditos apurados pela Cooperativa (COPERSUCAR) e transferidos para o Cooperado (AÇUCAREIRA QUATÁ), foram utilizados os conceitos emanados da legislação abaixo transcrita:

O art. 66º, da Lei nº 9.430, de 24 de março de 1996, dispõe sobre a legislação tributária federal e as contribuições para a seguridade social, estabeleceu a responsabilidade as Cooperativas para recolhimento do Pis sobre a comercialização da produção dos seus Cooperados:

Art. 66. ...

[...]

O Art. 3º da Lei 10.637/2002 e alterações dispõe sobre a apuração do crédito vinculado a não cumulatividade do Pis:

Art. 3º....

[...]

Art. 10º, inciso VI c/c art. 15º, inciso V da Lei 10.833/03 e alterações, que modifica a Legislação Tributária e dá outras providências, ressalva expressamente que as Cooperativas de Produção Agropecuária estão sujeitas às disposições dos arts. 1º a 8º da Lei 10.637/02:

[...]

O Parecer Normativo CST nº 66 de 05.09.1986 dispõe sobre as Receitas Operacionais da Pessoa Jurídica nas Operações com Cooperativas:

[...]

Ao fazer uma digressão sobre o assunto em tela, “apropriação pelo Cooperado dos créditos apurados pela Cooperativa”, notamos que a legislação em momento algum contempla de forma expressa o direito ao Cooperado de excluir da base de cálculo das contribuições para o Pis/Pasep os créditos apurados pela Cooperativa quando da comercialização da produção dos Cooperados. Em suma, não há previsão legal para que determinada pessoa jurídica transfira para terceiros os valores dos créditos por ela apurados. Ou seja, a legislação não excepciona a relação entre Cooperativa e Cooperado da regra geral quanto à apuração do

crédito vinculado a não-cumulatividade, ao contrário, ela expressamente ressalva que as Cooperativas de Produção seguem a regra geral contida nos arts. 1º a 8º da Lei 10.637/02 e alterações.

Nos termos do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 c/c o artigo 10º, inciso VI e artigo 15º, inciso V da Lei 10.833/2003 e alterações, cabe as Sociedades Cooperativas o direito ao crédito do Pis por ela apurado. Assim sendo, não cabe a Cooperativa transferir ao Cooperado os créditos referentes a despesas de energia elétrica, aluguéis, arrendamento mercantil, armazenagem e frete na operação de venda por ela apurado, mas sim, cabe a Sociedade Cooperativa o direito de descontar tais créditos dos seus débitos e, se for o caso, o valor excedente poderá ser ressarcido ou compensado. Salienta-se que as Cooperativas podem praticar atos de comércio com Cooperados e não Cooperados, e quando atuam com não cooperados, elas são contribuintes do Pis sobre estas receitas, momento estes, em que podem exercer o direito a descontar o crédito por ela apurado.

Ao dispor sobre a relação entre Cooperados e Cooperativas, pessoas jurídicas distintas, o Legislador atribuiu no artigo 66º da Lei 9.430/96 a responsabilidade a Sociedade Cooperativa do recolhimento das Contribuições para o Pis e Cofins em relação à comercialização dos produtos de suas associadas. Ou seja, o que foi transferido a Cooperativa foi apenas à obrigação de recolher as Contribuições a que estariam obrigados, regra geral, os cooperados.

Quanto ao Parecer Normativo Cosit nº 66/86, em nada acrescenta ao assunto em tela, pois o mesmo diz respeito tão somente ao momento em que os cooperados devem apropriar a receita operacional dos produtos vendidos em comum pelas Cooperativas.

Portanto, com base nos documentos fiscais apresentados pelo contribuinte no curso desta fiscalização, bem como nas normas mencionadas neste Termo, foram glosados os valores de créditos apurados pela Cooperativa (COPERSUCAR) e transferidos indevidamente a Açucareira Quatá, por falta de previsão legal. Segue os valores glosados da base de cálculo para apuração dos créditos a descontar:

...

II-) Glosa de créditos apurados pela Açucareira Quatá (Cooperada):

Na análise dos créditos apurados pela Cooperada Açucareira Quatá, foram utilizados os conceitos emanados da legislação abaixo transcrita:

O art. 3º, inciso II e VI, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e alterações, ao dispor sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) estabeleceu:

...

O art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com as alterações introduzidas pelo art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, definiu “insumos” nos seguintes termos:

...

E o art. 67 dessa IN determina:

...

Da análise do exposto acima, conclui-se que, consideram-se “insumos”, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativos, os bens adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação do açúcar e do álcool. Ou seja, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão-somente, como aqueles bens que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção do açúcar e do álcool. Isto posto, conclui-se que as despesas incorridas com Lubrificantes e Combustíveis utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar, como semeadura, colheita e transporte até a usina, não atendem ao critério utilizado pelo Legislador para caracterizá-los como insumos. Ainda, corrobora para a glosa de tais despesas, o fato do contribuinte adquirir de terceiros a Cana de Açúcar, conforme informado pelo mesmo. Ou seja, o contribuinte utiliza os Lubrificantes e Combustíveis nos Tratores, Caminhões, Ônibus e Implementos Agrícolas para produção da cana de açúcar adquiridos de terceiros.

Neste mesmo sentido, nos termos do Art 3.º, VI, da Lei 10637/02 e alterações, a Depreciação dos bens (Tratores, Caminhões, Ônibus e Implementos Agrícolas) adquiridos pela pessoa jurídica, que compõe o Ativo Imobilizado e sofrem o desgaste em função do uso, mas que não são utilizados diretamente na produção do Açúcar e Álcool, não devem compor a base de cálculo da Rubrica 09 (Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) do Dacon, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativos, tendo em vista a sua utilização direta no cultivo e transporte da cana-de-açúcar.

Portanto, foram glosados os créditos da Rubrica 02 do Dacon (bens utilizados como insumos) relativos às despesas com bens que não se enquadram no conceito de insumos, bem como os créditos da Rubrica 09 do Dacon (encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado) relativos à depreciação de máquinas e equipamentos que não foram utilizados na produção do Açúcar, Álcool e Levedura destinados à venda. Segue tabela com resumo das glosas efetuadas e consubstanciadas em planilhas anexas:

...

E conclui expondo que o crédito passível de compensação e/ou ressarcimento no 4º Trimestre de 2005 foi alterado conforme resumo abaixo:

Processo 10825.720605/2010-51	Crédito Passível de compensação e/ou ressarcimento do 4º trimestre de 2005
----------------------------------	---

Per/Dcomp: 27809.38552.220408.1.1.08- 8250	Outubro (R\$)	Novembro (R\$)	Dezembro (R\$)
Crédito solicitado pelo contribuinte	26.508,89	19.690,45	24.850,71
Crédito apurado pela Fiscalização	17.198,82	14.237,98	19.193,72

Dada ciência do Despacho Decisório em 25/08/2011 (fls. 139), foi apresentada em 23/09/2011, Manifestação de Inconformidade de fls. 140/146, com as razões de defesa a seguir sintetizadas: Após expor os fatos, opõe-se à Glosa de Créditos oriundos da Copersucar, alegando que:

- o Despacho Decisório desafia o disposto nos comandos legais existentes na Lei nº 5.764/71, Lei nº 9430/96, Lei nº 10.637/02 e no âmbito regulamentar IN nº 635/06;

- o ponto central da discussão em apreço reside na consideração de que, no sistema cooperativo de vendas em comum, o Cooperado e a Cooperativa são entes distintos, ativando-se o primeiro na produção e o segundo na comercialização dos respectivos bens;

- no sistema cooperativo de vendas em comum, quem vende ou exporta é o próprio produtor Cooperado, tratando-se a Cooperativa de mera intermediária, mandatária legal, como se vê do art. 83 da Lei 5.764, de 1971, que transcreve;

- o ato de entrega de produtos do cooperado à cooperativa configura hipótese legal de mandato, sendo consectário desta relação que o mandatário (no caso a cooperativa) pratique atos em nome e por conta do mandante;

- pela razão de a Cooperativa agir no exercício de um mandato legal, consolidou-se o entendimento de que o Cooperado, que vende seus produtos por intermédio de Cooperativa de vendas, reveste em si próprio a dupla condição de produtor e de vendedor das mercadorias ou de produtor e exportador.

Reporta-se a Julgados do Conselho de Contribuintes (atual CARF) em processos nos quais se debatia se as vendas realizadas pelas Cooperativas eram passíveis de incidência de COFINS, para corroborar sua tese de que a cooperativa, ao exportar produtos, o faz na condição de mera intermediária de seus Cooperados.

Invoca art. 66 da Lei nº 9.430/96 alegando que, ao eleger a Cooperativa centralizadora de vendas em comum como “responsável” pelo pagamento das contribuições do PIS e da COFINS, em consonância com o art. 121 do CTN, explicita o entendimento de que a Cooperativa não tem relação pessoal e direta com a situação que constitui fato gerador.

Menciona também item 4.1 do Parecer CST 77/76, alegando que a relação com o fato gerador, resultante da venda, é mantida pelo Cooperado, ao qual pertence efetivamente a receita correspondente.

Cita, ainda, o art. 11, inciso V, § 8º da IN 635/06, alegando autorizar tomada de créditos por conta de custos que sejam agregados ao produto agropecuário e que decorram de parcerias e integração entre Cooperativa e Cooperado e também os custos de comercialização ou armazenamento do produto do Cooperado.

E conclui reiterando seus argumentos nos termos seguintes: a) A condição de contribuinte, que a lei reconhece ser mantida pelo Cooperado, somente pode decorrer do fato de que é ele Cooperado quem realiza a venda, embora por intermédio da Cooperativa, simples mandatária legal; b) Em decorrência do reconhecimento de que as vendas são feitas efetivamente pelo Cooperados, na sistemática da não cumulatividade prevista para o PIS, os crédito representativos de custos agregados ao produto do Cooperado a ele pertencem; e c) O crédito assim constituído por pertencer ao Cooperado somente por ele pode ser utilizado, ainda que através de seu mandatário legal (vide artigo 66, da lei 9.430/96). Assim, se o mandatário legal pode valer-se desse crédito sempre em favor do mandante, é certo, obvio e inofismável que o mandante mais ainda.

Opõe-se também à glosa dos créditos decorrentes dos insumos (lubrificantes e combustíveis) e depreciação de bens do ativo imobilizado (tratores, caminhões, ônibus e implementos agrícolas), alegando que:

- a atividade da Manifestante foi examinada restritivamente, limitando-se, segundo a Fiscalização, a fabricação de açúcar e do álcool, mas, conforme demonstram os contratos de venda e compra de cana-de-açúcar que se acostam aos autos, a responsabilidade pelo corte, carregamento e transporte da matéria-prima era da Manifestante, que adquiriu a cana sob a condição de retirá-la (compreenda-se, colher, carregar e transportar) na lavoura;
- os insumos (lubrificantes e combustíveis) e os bens do ativo imobilizado (tratores, caminhões, ônibus, implementos agrícolas) ... eram efetivamente empregados no processo produtivo da Manifestante, que, ao contrário do que compreendeu o Sr. Agente Fiscal, inicia-se na retirada da matéria-prima (no caso, cana-de-açúcar) junto ao fornecedor, transportando-a até o pátio industrial onde se inicia a industrialização;
- acaso a cana-de-açúcar tivesse sido adquirida com a condição de entrega no pátio industrial, as despesas com o corte, carregamento e transporte seriam suportadas pelo fornecedor, incrementando o custo da respectiva matéria-prima para a Manifestante – majorando a base de cálculo dos créditos;
- não pode a Manifestante ser penalizada por ter assumido a atividade de corte, carregamento e transporte, vez que, desta forma, acabou por reduzir a base da apuração de seu crédito.

Expõe, ainda, que:

- a manutenção da glosa implicará também em tratamento desigual de contribuintes em mesma situação jurídica perante o Fisco, em afronta ao princípio constitucional da igualdade;

- deve ser admitido o creditamento das despesas com insumos e a depreciação dos bens do ativo fixo da Manifestante, ligados ao corte, carregamento e transporte das lavouras de cana-de-açúcar, adquiridas “em pé”, fazendo com que tais atividades situem-se, indiscutivelmente, no início de seu processo produtivo.

Finaliza formulando pedido de reforma do Despacho Decisório e homologação das compensações. Instruindo a Manifestação de Inconformidade encontram-se:

- publicações de Atas de Assembleia da pessoa jurídica e

- Contrato de Venda e Compra de cana-de-açúcar em que a ora interessada figura como compradora (fl. 149).

A DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente e não reconheceu o direito creditório, conforme se verifica da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a inconstitucionalidade e ilegalidade de disposições que integram a legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os dispêndios expressamente previstos na legislação de regência.

CRÉDITO APURADO POR COOPERATIVA.

Inexiste previsão de utilização pela pessoa jurídica cooperada de créditos apurados pela Cooperativa. Dispêndios realizados pela Cooperativa para viabilizar a operação de venda de bens produzidos por cooperada, não se confundem com dispêndios realizados pela própria cooperada para fabricação dos produtos vendidos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à fabricação de produtos da empresa

destinados a venda, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

CRÉDITO. 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, razão pela qual as despesas incorridas na etapa agrícola não geram direito à apuração de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.

CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Os combustíveis e lubrificantes que geram créditos do regime de apuração não-cumulativa são aqueles utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços destinados à venda.

CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO.

No regime da não cumulatividade, apenas os bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito calculado sobre os encargos de depreciação ou calculado com base no valor de aquisição.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada em 24/08/2018, a interessada apresentou Recurso Voluntário em 24/09/2018, no qual apresenta defesa para os itens: (i) glosa dos créditos apurados pela Cooperativa; (ii) da glosa dos créditos apurados pela cooperada na fase agrícola do processo produtivo e na fase indústria; (iii) glosa de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados no transporte agrícola; (iv) Glosa sobre combustíveis de máquinas agrícolas, caminhões, automóveis e veículos utilitários.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Francisca Elizabeth Barreto, Relatora.

1. Da competência para julgamento do feito

Com base no artigo 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço.

3. Mérito

Após discorrer sobre os fatos, a recorrente apresenta as razões de mérito, que serão analisadas neste voto pelos títulos utilizados no Recurso Voluntário.

3.1 Da glosa ilegal dos créditos apurados pela Cooperativa

Neste tópico, alega a recorrente que Instrução Normativa nº 635/06, que regulamenta a contribuição para o PIS e COFINS devidas pelas sociedades cooperativas, autoriza a tomada de créditos decorrentes de custos agregados aos produtos agropecuários de seus associados, quando da sua comercialização.

Afirma as cooperativas estão autorizadas a deduzir os custos agregados na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que estas são meras intermediárias de vendas efetuadas pelos cooperados e que seria evidente que os créditos lhe pertenceriam.

Informa que a Lei nº 9.430/96 elegeu as Cooperativas que se dedicam as vendas em comum como responsáveis pela apuração e pagamento do PIS e da COFINS de seus cooperados e que o CTN apresenta o conceito de responsável como pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, não revestida da condição de contribuinte, mas cuja sujeição passiva decorre de disposição legal.

Assim, declara ser inconteste que quando a Copersucar realiza uma venda, os créditos representativos dos custos agregados aos seus produtos pertenceriam à Açucareira Quatá.

Sem razão a Recorrente.

De fato, não existe qualquer previsão legal para transferência de créditos da cooperativa para cooperada.

Verifica-se que o que foi glosado nesse tópico foram gastos realizados pela cooperativa na venda dos produtos (créditos referentes a despesas de energia elétrica, aluguéis, arrendamento mercantil, armazenagem e frete na operação de venda por ela apurado).

Não cabe a Cooperativa transferir ao Cooperado os créditos por ela apurado, mas sim, cabe o direito de descontar tais créditos dos seus débitos e, se for o caso, o valor excedente poderá ser ressarcido ou compensado.

Cabe ressaltar que as Cooperativas podem praticar atos de comércio com cooperados e não cooperados, e quando atuam com não cooperados, elas são contribuintes do PIS e Cofins sobre estas receitas, e nessas situações podem exercer o direito a descontar o crédito por ela apurado.

Assim, a glosa sobre esse item deve ser mantida.

3.2 Da glosa de créditos apurados pela Cooperada

3.2.1 Processo produtivo – Fase agrícola e fase industrial

Afirma a recorrente que os contratos de compra e venda da cana-de-açúcar acostados aos autos demonstram que ela é a responsável pelo corte, carregamento e transporte da matéria-prima, sendo evidente que essa fase agrícola integra o processo produtivo para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS. Informa que a jurisprudência do CARF corrobora com esse entendimento e apresenta acórdãos nesse sentido.

Faz uma analogia, informando que se os custos fossem incorridos pelo fornecedor, eles lhe seriam repassados no custo da aquisição da cana-de-açúcar, aumentando assim seu valor de aquisição. Por essa razão, não considerar esses custos como insumos reduz a base de apuração da interessada, não havendo razão para a glosa efetuada.

Quanto à fase industrial, a recorrente discorre sobre como ocorre a industrialização e a produção dos produtos por ela vendidos, para demonstrar que a fase da retirada da cana-de-açúcar é essencial para o produto final, não havendo como restringir o consumo apenas à fase industrial para tomada de créditos de PIS/Cofins. Discorre longamente sobre o conceito de insumo adotado pelo Resp. 1.221.170 e por fim pede que acórdão recorrido seja reformado, a fim de reconhecer integralmente os créditos pleiteados pela Recorrente na fase agrícola e, conseqüentemente, canceladas as glosas em questão.

Pois bem. Assiste razão à recorrente.

A própria fiscalização afirma que os custos são suportados pela recorrente, tendo sido glosados unicamente por não fazerem parte da fase industrial do processo.

Para além de tal entendimento estar superado pelo conceito de insumos exarado pelo STJ, no já referido REsp. 1.221.170, e pela própria Receita Federal, conforme se verifica no Parecer COSIT nº 5/2018 e no artigo 176 da IN RFB nº 2121/2022, o CARF também sumulou o tema relativo aos gastos com a fase agrícola, tornando sua aplicação vinculante pelos julgadores, conforme se verifica da Súmula CARF nº 189 abaixo transcrita.

Súmula CARF nº 189

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

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.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.147; 9303-014.128; 9303-009.313

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018

3. INSUMO DO INSUMO

45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

IN RFB nº 2121/2022:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

Assim, voto pela reversão das glosas nesse tópico.

3.3 Glosas efetuadas pela fiscalização

Antes de adentrar na questão das glosas sobre créditos sobre a depreciação dos bens do ativo imobilizado, o recorrente discorre sobre o princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

3.3.1 Ativo imobilizado no transporte agrícola: Máquinas e equipamentos

Alega a recorrente que em relação ao crédito de PIS e da COFINS, o inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 autoriza à pessoa jurídica sujeita à apuração das contribuições pelo regime não cumulativo, que constituam crédito sobre a depreciação ou amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, mas que a fiscalização glosou os referidos créditos pelo fato das máquinas e equipamentos serem usados na fase agrícola da produção e não no processo industrial.

Repisa que o seu processo produtivo é um só, sendo a fase agrícola indissociável da fase industrial.

Informa que na fase agrícola, são utilizadas diversas máquinas, equipamentos e veículos para alcançar o fim pretendido (a comercialização de cana de açúcar, álcool e seus subprodutos derivados da cana-de-açúcar), como por exemplo, ao final da colheita, são utilizados caminhões canavieiros, tratores e carretas para o deslocamento da cana da zona rural até a indústria. Ou seja, todas as máquinas e veículos utilizados no campo – zona rural – desde o preparo até o transporte ao pátio industrial da cana de açúcar, principal matéria-prima da Recorrente, são indispensáveis para que referido insumo seja encaminhado com qualidade à indústria para transformação em açúcar e álcool.

Finaliza pedindo que seja reconhecido o crédito atinente ao ativo imobilizado.

Nesse tópico, também assiste razão à recorrente, pelos mesmos motivos já mencionados no item 3.2.1, qual seja, que os gastos com a fase agrícola são considerados como insumos de insumos e são geradores de créditos, conforme a Súmula CARF nº 189.

Assim, dou provimento ao recurso também em relação a esse tópico.

3.3.2 Combustíveis de máquinas agrícolas, caminhões, automóveis e veículos utilitários.

Repisa-se nesse tópico, que os créditos sobre os combustíveis foram glosados pelo fato de ter sido utilizado na fase agrícola da produção, mas que os maquinários utilizados no corte e transporte da cana de açúcar – matéria-prima da Recorrente utilizada na produção de açúcar e álcool - são essenciais ao processo produtivo agrícola, e movidos a combustíveis, não havendo razões para as glosas do crédito quanto ao ponto.

Apresenta jurisprudência do CARF nesse sentido e pede a reversão das glosas.

Para esse item, entendo existir razão parcial à recorrente. Uma vez que os combustíveis relativos às máquinas agrícolas e caminhões são claramente vinculadas à fase agrícola de sua produção. No entanto, não entendo como os automóveis e veículos utilitários seriam essenciais e relevantes nesse processo, nem tal ponto ficou demonstrado em nenhuma fase do processo.

Nesse sentido, voto pela reversão parcial da glosa realizada.

Conclusão.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter às glosas referentes à fase agrícola da produção.

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil