



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10850.720393/2013-47
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.581 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de junho de 2023
Assunto RESOLUÇÃO
Recorrente TEREOS ACUCAR E ENERGIA BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Freitas Costa – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Renata da Silveira Bilhim, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos. Ausente o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade da ora Recorrente.

O Acórdão nº 06-69.155 (e-fls. 1670-1682) foi proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2009 a 28/02/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.581 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10850.720393/2013-47

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO DO INSUMO. EMPRESA INDUSTRIAL. ATIVIDADE AGRÍCOLA.

Os gastos com a produção de matéria-prima (cana-de-açúcar) em atividade (agrícola) anterior à fabricação do bem do final (açúcar, álcool, energia etc.), que será destinado à venda, também devem ser considerados como integrantes da cadeia produtiva da pessoa jurídica, para efeito de creditamento das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. PARTES E PEÇAS. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Somente os gastos com bens e serviços adquiridos que estejam vinculados a uma das etapas do processo de produção de bens destinados à venda ou utilizados na manutenção de bens do ativo da pessoa jurídica responsáveis pela produção de insumo ou de bens podem ser considerados como insumos geradores de créditos das contribuições não cumulativas do PIS/Pasep e da Cofins.

FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

São considerados insumos, além do frete pago na aquisição de matéria-prima e insumos, quando suportados pelo comprador, e do frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, também as despesas efetuadas para o transporte de matéria-prima ou de produtos em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Por bem sintetizar os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o processo de contestação da contribuinte contra Despacho Decisório, da DRF em São José do Rio Preto/SP, emitido em 08/06/2016, que reconheceu parcialmente o direito creditório de COFINS não cumulativa (código 5856), do período de fevereiro/2009, no valor de R\$ 288.883,18 do valor pleiteado de R\$ 553.397,17, e, em consequência, homologou em parte as compensações declaradas nas Dcomp nº 25049.26213.221212.1.3.04-4407 e 17273.05938.221212.1.3.04-9404.

O crédito solicitado é decorrente de pagamento de COFINS não cumulativo (código 5856), estando assim demonstrado o pagamento a maior:

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.581 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10850.720393/2013-47

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO PAGAMENTO A MAIOR	
TRIBUTOS / PERÍODO: COFINS (cód. rec. 5856) / FEVEREIRO 2009	
Descrição	VL. APURADO
Débito apurado na DCTF ativa	R\$ 2.030.018,96
(+) Crédito glosado (vide demonstrativos)	R\$ 264.513,99
Débito apurado nesta análise	R\$ 2.294.532,95
Pagamento necessário para extinção do débito apurado	R\$ 2.294.532,95
(-) Recolhimento efetuado (DARF)	R\$ 2.583.416,13
Pagamento a maior apurado	R\$ 288.883,18

Em decorrência da análise procedida pela autoridade fiscal, com base memórias de cálculo, planilhas, documentos fiscais e escrituração fiscal e contábil apresentados pela contribuinte, constatou-se que o aumento dos créditos a descontar do valor apurado da contribuição e que motivou a glosa deu-se por não haver autorização na legislação de regência para desconto de créditos relativos a bens e serviços que não são considerados insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, como no caso de: i) aquisição de bens do imobilizado utilizados em processo produtivo distinto (processo agrícola), não relacionados à produção de açúcar e álcool; e ii) pagamento de frete no transporte de matéria-prima não relacionado à operação de venda de produtos fabricados (açúcar e álcool); e iii) aquisição de bens e serviços utilizados como insumos em processo produtivo distinto (processo agrícola), não relacionados à produção de açúcar e álcool, bem como destinados à manutenção de máquinas e equipamentos de processo distinto da venda de produtos fabricados.

Cientificada do Despacho Decisório, em 18/07/2016, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, discorrendo sobre o conceito de insumo na sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS e da Cofins, fazendo a distinção existente entre as materialidades do IPI e dessas contribuições, conforme entendimento do CARF, argumentando estar o conceito de insumo próximo ao que conceitua o IRPJ acerca do conceito de custo.

Ressalta que o fundamento central do despacho decisório é que a fase agrícola de sua atividade não se relaciona com o processo de fabricação dos produtos finais (açúcar e álcool), razão pela qual todos os produtos e serviços utilizados nessa fase não poderiam gerar o crédito de PIS e Cofins.

Segue com a análise das despesas citadas pela fiscalização cujos créditos

foram glosados:

- da glosa de créditos sobre aquisição, fabricação ou construção de bens do imobilizado utilizados no processo agrícola: empregados na manutenção de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda, utilizados na produção da cana-de-açúcar para posterior fabricação do açúcar e do álcool, está contemplado pelo art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, que garante o direito créditos não apenas sobre o imobilizado da indústria, mas também aqueles utilizados na atividade meio, no caso, a produção agrícola;

- da aquisição de bens e serviços utilizados como insumos – processo agrícola: são todos essenciais à sua atividade de produção de cana-de-açúcar para posterior fabricação de açúcar e álcool, sendo os bens glosados necessários para o bom funcionamento dos equipamentos utilizados na área agrícola;

- da aquisição de bens e serviços utilizados como insumos – Outros Processos: são todos essenciais à sua atividade, uma vez que não são apenas bens e serviços da

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.581 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10850.720393/2013-47

indústria que ensejam a tomada de créditos, mas também os utilizados na sua atividade meio, ou seja, bens e serviços empregados no plantio da cana-de-açúcar para posterior fabricação de açúcar e álcool; e

- frete no transporte de matéria-prima (cana-de-açúcar): diz que não só o frete na operação de venda gera crédito, mas o transporte da matéria-prima e demais insumos desde seus próprios estabelecimentos até as outras instalações onde etapas intermediárias da atividade são concluídas também constitui serviço material e temporalmente envolvido na produção, citando entendimento do CARF.

A Contribuinte recebeu a Intimação de e-fls. 1688 pela via eletrônica em 19/05/2020 (Termo de Abertura de Documento de e-fls. 1690), apresentando o Recurso Voluntário de e-fls. 1694/1702 por meio de protocolo eletrônico realizado em 03/06/2020, pelo qual sejam revertidas as glosas mantidas no acórdão recorrido.

Através do Despacho de e-fls. 1902, os autos foram encaminhados para sorteio e julgamento.

É o relatório

VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

Resume-se a questão posta nos presentes autos à análise da existência ou não de direito a crédito para a COFINS relativamente a gastos entendidos pela Fiscalização e pela DRJ como não vinculados à etapa do processo de produção de bens destinados à venda.

Como se depreende do relato acima, cinge-se o mérito destes autos à definição do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002), tema este já amplamente conhecido pelo Colegiado.

Esta questão foi definitivamente solucionada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância, tendo a Ministra Regina Helena Costa destacado em seu voto o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de essencialidade ou relevância da despesa.

Este colegiado, por força do disposto no artigo 62, §2º do RICARF deve seguir tal entendimento:

Por essencial deve ser considerado o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo-se em elemento estrutural e inseparável

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.581 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10850.720393/2013-47

do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

A relevância, enquanto critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Este entendimento foi albergado pela Procuradoria da Fazenda Nacional através da Nota Técnica n.º 63/2018; bem como pela Secretaria da Receita Federal do Brasil através do Parecer Normativo n.º 5/2018, assim ementado:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n.º 841.979, fixou tese firmando entendimento quanto a ser matéria infraconstitucional o estabelecimento do conceito de insumo, verbis:

“II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, II, das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF n.ºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF n.º 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei n.º 10.865/04”

Cumpre-nos destacar do voto do Min. Dias Toffoli o seguinte excerto:

“Para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer não só em gastos relacionados com aquele processo formativo de produtos, mas também em

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.581 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10850.720393/2013-47

outros quanto a bens ou serviços imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua atividade econômica.

(...) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".

No presente caso, cabe-nos neste momento analisar se os dispêndios cujos créditos foram glosados por não se encontrarem vinculados à etapa de produção de bens destinados à venda preenchem ou não os requisitos de essencialidade e relevância no processo produtivo da Recorrente.

Constituem objetos sociais da Recorrente, dentre outros: (i) o plantio e o cultivo de cana-de-açúcar em terras próprias ou não; (ii) a comercialização de matéria-prima; (iii) a produção, a logística e a comercialização de álcool anidro e hidratado; (iv) a exploração da indústria e do comércio de produtos alimentícios, inclusive açúcar, aguardente e quaisquer outros produtos derivados da cana-de-açúcar; (v) a comercialização e a distribuição de derivados do petróleo e etanol etílico carburante".

Pela análise dos objetos acima, pode-se concluir tratar-se de uma agroindústria, conforme definido no art. 22-A da Lei n.º 8.212/91, ou seja, "produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros".

Verifica-se dos autos que a manutenção de parte da glosa pela DRJ recaiu sobre determinados itens listados da planilha de glosa "Aquisição de Bens e Serviços – Processo Agrícola", sob o fundamento de que tais créditos são oriundos de dispêndios não vinculados à etapa de produção de bens destinados à venda – "projeto duplicação cruz alta", "proj impermeabilização caixa de vinhaça", "manutenção de benfeitorias", "geração de vapor", "fábrica de açúcar", "glace indústria", "refinaria amorfo", "proj outros investimentos – 007 – 0506 UCAO", "proj outros investimentos – 008 – 0506 UAG" e "projeto/obras obrigo – 012 – 0506 UAG" – em tese estão diretamente relacionados a máquinas, equipamentos e prédios essenciais à produção/fabricação da agroindústria, passíveis de creditamento nos termos previstos no art. 3º, inciso VI, da Lei n.º 10.833/2003.

Diante dos argumentos acima entendo que o direito creditório ainda em controvérsia deve ser apreciado sob a ótica do art. 3º, inciso VI, da Lei n.º 10.833/2003, motivo pelo qual é necessário submeter à reanálise da Unidade de Origem, os itens indicados no recurso voluntário sob julgamento.

Para tanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto n.º 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto n.º 7.574/2011, bem como em atenção à necessária busca pela verdade material, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem realize as seguintes providências:

a) Intimar a Recorrente para, dentro de prazo razoável, demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, a participação dos itens identificados como bens (partes e peças) e serviços de manutenção em cada etapa do processo industrial, bem como o tempo de vida útil de tais itens, esclarecendo se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.581 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10850.720393/2013-47

máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados e cujas manutenções são realizadas (em quanto tempo);

b) Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para a constatação especificada nesta Resolução;

c) Analisar a documentação constante dos autos, bem como outra que vier a ser apresentada, apurando a higidez do crédito apontado extemporaneamente;

d) Elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas no Item “a”, manifestando-se sobre os documentos apresentados pela Recorrente, bem como analisando o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado em julgamento ao REsp n.º 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018, se for o caso;

e) Recalcular as apurações e resultado da diligência;

f) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

É a proposta de resolução.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Freitas Costa