



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10850.720418/2013-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3001-001.937 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 20 de julho de 2021
Recorrente TEREOS AÇÚCAR E ENERGIA BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/05/2009

FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO. PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITOS

Na fase agrícola, era produzida a cana-de-açúcar, que constituía o principal insumo da fase industrial. Portanto, as partes e peças empregadas em máquinas e equipamentos agrícolas enquadravam-se no conceito de insumos e podiam ser computadas na base de cálculo dos créditos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas de créditos calculados sobre partes e peças empregadas em máquinas e equipamentos agrícolas, listadas pela fiscalização na planilha “CRÉDITOS INDEVIDOS REFERENTES A AQUISIÇÃO DE BENS, SERVIÇOS E IMOBILIZADO DO PROCESSO AGRÍCOLA”, em cuja coluna “FINALIDADE PRODUTO E APLICAÇÃO” havia as seguintes referências: “manutenção de benfeitorias”, “empacotamento”, “extração”, “projeto duplicação cruz alta”, “impermeabilização caixa de vinhaça”, “tratamento de caldo açúcar”, “refinaria amorfo”, “refinaria granulado”, “refinaria de açúcar”, “investimentos”, “fábrica de açúcar”, “armazenagem”, “geração de vapor”, “proj outros investimentos – 007 – 0506 UCAO”, “proj outros investimentos – 008 – 0506 UAG”, “proj eqtos/obras obrig – 012 – 0506 UAG”, “destilaria”, “tratamento de caldo etanol”, “cogeração ampl tan – gerador” e “port e recepção de cana”.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Sabrina Coutinho Barbosa.

Relatório

Adoto 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 24/08/2016, que reconheceu parcialmente o direito creditório de PIS/Pasep não cumulativo (código 6912), do período de maio/2009, no valor de R\$ 153.848,51 do valor pleiteado de R\$ 282.482,42, e, em consequência, homologou em parte as compensações declaradas na Dcomp nº 36144.09398.221212.1.3.04-6893.

O crédito solicitado é decorrente de pagamento de PIS/Pasep não cumulativo (código 6912), estando assim demonstrado o pagamento a maior:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO PAGAMENTO A MAIOR	
TRIBUTO / PERÍODO: PIS (cód. rec. 6912) / MAIO 2009	
	VL. APURADO
Débito apurado na DCTF ativa	R\$ 30.312,70
(+) Crédito glosado (vide demonstrativos)	R\$ 128.633,91
Débito apurado nesta análise	R\$ 158.946,61
Pagamento necessário para extinção do débito apurado	R\$ 158.946,61
(-) Recolhimento efetuado (DARF)	R\$ 312.795,12
Pagamento a maior apurado	R\$ 153.848,51

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 31/08/2016, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, ressaltando a suspensão da exigibilidade do crédito e discorrendo sobre o conceito de insumo na sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS e da Cofins, caracterizado pelo critério da essencialidade, em termos decididos pelo CARF, 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 relativos à fase agrícola – dispêndios essenciais e relacionados ao processo produtivo*: 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;

- *frete sobre o transporte de matéria-prima*: gastos com o transporte de matéria-prima (cana-de-açúcar) entre o canavial e a fábrica, essenciais à sua atividade de produção para a fabricação de açúcar e álcool; e

- *combustível, ativo imobilizado e equipamentos de manutenção*: são todos esses gastos essenciais à sua atividade, estando intrinsecamente ligados à produção do açúcar e do álcool, e não são apenas bens e serviços da 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.

É o relatório.”

A DRJ julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte e o Acórdão nº 06-68.071 foi assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2009 a 31/05/2009 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.

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”

O contribuinte interpôs recurso voluntário e juntou laudo técnico, para defender o cálculo de créditos de PIS sobre os gastos cujas glosas foram mantidas pela DRJ, sob o argumento de que foram incorridos na fase agrícola da cadeia produtiva e, por conseguinte, podiam ser considerados como insumos, sob o amparo do inc. II do art. 3 da Lei nº 10.637/02.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

A fiscalização glosou créditos relacionados a aquisições de partes e peças de máquinas e equipamentos, em razão de não terem sido aplicados na fase industrial (produção de açúcar e álcool), porém na fase agrícola (produção de cana-de-açúcar) do processo produtivo ou em “processo distinto”, isto é, nem na fase agrícola, nem na industrial (Despacho Decisório, fls. 1.791 e 1.792):

“Detalhando, o creditamento nas operações realizadas, mencionadas acima, pela pessoa jurídica interessada, é indevido porque:

1. a aquisição ou fabricação ou construção de bens do imobilizado utilizados em processo produtivo distinto (processo agrícola), ou seja, não relacionados à produção de açúcar e álcool, isto é, não aplicados na fabricação dos produtos destinados à venda, não gera direito de crédito por falta de previsão legal (vide “Modelo Analítico Dinâmico – Créditos Indevidos Referentes a Aquisição de Bens, Serviços e Imobilizado do Processo Agrícola – em Maio de 2009” – em anexo).
2. (. . .)
3. a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos em processo produtivo distinto, ou seja, não aplicados na fabricação dos produtos destinados à venda, bem como destinados à manutenção de máquinas e equipamentos de processo produtivo distinto, inclusive processo agrícola, não gera direito de crédito por falta de previsão legal (vide “Modelo Analítico Dinâmico – Créditos Indevidos Referentes a Aquisição de Bens, Serviços e Imobilizado do Processo Agrícola – em Maio de 2009” – em anexo; “Modelo Analítico Dinâmico – Créditos Indevidos Referentes a Aquisição de Bens, Serviços e Imobilizado de Outros Processos – em Maio de 2009” – em anexo).”

A DRJ, fundada no REsp nº 1.221.170/PR e PN RFB/COSIT 05/18, acatou os créditos relacionados a bens e serviços relacionados à atividade agrícola, posto que integrante da cadeia produtiva.

Fez menção a itens específicos do “tópico 3 – Insumo do Insumo” do PN RFB/COSIT nº 05/18, dos quais destaco o seguinte:

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.

Contudo, manteve as glosas das compras de partes e peças aplicadas em máquinas e equipamentos que apurou não terem integrado nem a fase agrícola, nem a fase industrial (fls. 2.137 e 2.138):

“(. .)

Excluem-se dessa reversão, todavia, os valores de créditos que importam em R\$ 3.587,34 (225.206,60 x 1,65% x 96,54%), por não estarem os gastos vinculados à etapa do processo de produção de bens destinados à venda, cuja “FINALIDADE PRODUTO E APLICAÇÃO” tem-se: “*manutenção de benfeitorias*”, “*empacotamento*”, “*extração*”, “*projeto duplicação cruz alta*”, “*impermeabilização caixa de vinhaça*”, “*tratamento de caldo açúcar*”, “*refinaria amorfo*”, “*refinaria granulado*”, “*refinaria de açúcar*”, “*investimentos*”, “*fábrica de açúcar*”, “*armazenagem*”, “*geração de vapor*”, “*proj outros investimentos – 007 – 0506 UCAO*”, “*proj outros investimentos – 008 – 0506 UAG*”, “*proj eqtos/obras obrig – 012 – 0506 UAG*”, “*destilaria*”, “*tratamento de caldo etanol*”, “*cogeração ampl tan – gerador*” e “*port e recepção de cana*”.

(. . .)”

Com base em laudo técnico (fls. 2.216 a 2.396), a recorrente sustenta que eram peças e partes de máquinas e equipamentos agrícolas e, por conseguinte, tratava-se de insumos, e podiam ser computadas na base de cálculo dos créditos do PIS, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02.

Assiste razão à recorrente.

Nas planilhas anexas ao Despacho Decisório (fls. 1.797 a 1.882), verifica-se que a DRJ manteve glosas de peças e partes aplicadas em máquinas e equipamentos utilizados na fase agrícola (planilha “créditos indevidos referentes a aquisição de bens, serviços e imobilizado do processo agrícola”, fls. 1.812 a 1.879), cujo produto final era a cana-de-açúcar, principal insumo para produção de açúcar e álcool.

Não há dúvida, portanto, de que a fase agrícola constituía etapa integrante e essencial à conclusão do processo industrial. Assim, as partes e peças empregadas nas máquinas e equipamentos agrícolas podiam ser enquadradas no conceito de insumos e incluídas na base de cálculo dos créditos de PIS, sob o amparo do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02.

Em data posterior ao período auditado, porém com o objetivo de regulamentar o novo conceito de insumos, à luz da decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, o inciso VIII do art. 172 da IN RFB nº 1.911/19 enquadrou como insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, os bens para reposição empregados em máquinas e equipamentos industriais, no qual também devem ser classificadas as partes e peças empregadas em máquinas e equipamentos agrícolas:

“Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram 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:

(. . .)

VIII - bens de reposição necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

(. . .)”

Cumprе destacar que não cabe a esta turma questionar se as partes e peças deveriam ou não ser incorporadas ao imobilizado e os créditos tomados via depreciação, pois este aspecto não foi abordado pela fiscalização.

Conclusão

Dou provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas de créditos calculados sobre partes e peças empregadas em máquinas e equipamentos agrícolas, listadas pela fiscalização na planilha “CRÉDITOS INDEVIDOS REFERENTES A AQUISIÇÃO DE BENS, SERVIÇOS E IMOBILIZADO DO PROCESSO AGRÍCOLA”, em cuja coluna “FINALIDADE PRODUTO E APLICAÇÃO” havia as seguintes referências: “manutenção de benfeitorias”, “empacotamento”, “extração”, “projeto duplicação cruz alta”, “impermeabilização caixa de vinhaça”, “tratamento de caldo açúcar”, “refinaria amorfo”, “refinaria granulado”, “refinaria de açúcar”, “investimentos”, “fábrica de açúcar”, “armazenagem”, “geração de vapor”, “proj outros investimentos – 007 – 0506 UCAO”, “proj outros investimentos – 008 – 0506 UAG”, “proj eqtos/obras obrig – 012 – 0506 UAG”, “destilaria”, “tratamento de caldo etanol”, “cogeração ampl tan – gerador” e “port e recepção de cana”.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d’Oliveira