



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10850.720460/2010-81
ACÓRDÃO	3002-003.257 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TEREOS AÇÚCAR E ENERGIA BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

DESPESAS DA FASE AGRÍCOLA. INSUMO DO INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A fase agrícola integra o processo de produção como um todo. Nesse contexto, os gastos com insumos da fase agrícola - ou seja, despesas essenciais e relevantes desta fase -, na medida em que constituem elementos estruturais e inseparáveis do processo produtivo global, devem gerar direito ao crédito das contribuições sociais não cumulativas - são “insumos do insumo” – Súmula 189 do CARF

FRETE INTERNO. TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. CRÉDITOS DE COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuições para o Pis/Pasep e de Cofins não cumulativas nos termos da Súmula 217 do Carf.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes: a) aos gastos com insumos da fase agrícola (“insumos dos insumos”) conforme súmula 189 do CARF; b) créditos calculados sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, vez que guardam relação com o processo produtivo; c) gastos com frete interno de matéria-prima e insumos, devendo ser mantida a glosa em relação ao frete de produtos acabados nos termos da Súmula 217 do CARF.

Sala de Sessões, em 10 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS – Relator

Assinado Digitalmente

Marcos Antonio Borges – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Catarina Marques Morais de Lima, Gisela Pimenta Gadelha, Keli Campos de Lima, Luiz Carlos de Barros Pereira (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon e Marcos Antonio Borges (Presidente)

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório que homologou parcialmente a declaração de compensação nº33748.67442.051112.1.7.04-4246.

Conforme se verifica dos autos, o crédito objeto da discussão decorre decorrente do pagamento de COFINS, DARF pago em 25.09.2009 com o código de receita 5856, do período de apuração abril de 2009, com valor original do pagamento a maior (crédito) no valor de R\$ 790.828,76 (setecentos e noventa mil, oitocentos e vinte e oito reais e setenta e seis centavos), o qual foi utilizado para compensação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

O Despacho Decisório assim decidiu:

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO A MAIOR DE COFINS. REVISÃO DE DESPACHO DE NÃO ADMISSÃO DE DECLARAÇÃO.

Na sistemática não cumulativa, não é possível o creditamento do valor da Cofins ou do PIS relacionado à aquisição e/ou depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados em operação de transporte de matéria-prima ou de produto acabado de outro processo produtivo, bem como à aquisição de partes e peças para esses bens, por falta de previsão legal.

Outrossim, se referente à aquisição de bens, inclusive do ativo imobilizado, e de serviços utilizados ou aplicados em outro processo produtivo ou em processo não relacionado à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, bem como à aquisição de bens para manutenção de máquinas e equipamentos de outro processo, como também à depreciação de bens do imobilizado de outro processo.

Não havendo impedimento à transmissão de declaração de compensação retificadora, cabe a revisão do despacho de não admissão exarado.

A homologação de declaração de compensação pode ser efetuada apenas quando comprovada a liquidez e certeza do crédito e até o limite do crédito reconhecido.

Direito creditório reconhecido parcialmente.

Homologação parcial das compensações declaradas.

(...)

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

1. a aquisição ou fabricação ou construção e/ou depreciação de bens do imobilizado utilizados em processo produtivo distinto (processo agrícola), ou seja, 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 Abril de 2009” – em anexo).

2. a aquisição ou depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados no transporte de matéria-prima (cana-de-açúcar) entre estabelecimentos da própria empresa ou em operação de venda do processo agrícola não gera direito de crédito por falta de previsão legal (vide “Modelo Analítico Dinâmico – Créditos Indevidos Referentes a Transporte de Matéria Prima ou de Produto Acabado do Processo Agrícola – em Abril de 2009” – em anexo).

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 os destinados à manutenção de máquinas e equipamentos de outros processos, inclusive do processo agrícola, não gera direito de crédito por falta de previsão legal (vide 3.1 – “Modelo Analítico Dinâmico – Créditos Indevidos Referentes a Aquisição de Bens, Serviços e Imobilizado do Processo Agrícola – em Abril de 2009” – em anexo; 3.2 – “Modelo Analítico Dinâmico – Créditos Indevidos Referentes a Aquisição de Bens, Serviços e Imobilizado de Outros Processos – em Abril de 2009” – em anexo).

(...)

Conclusão

(...)

Isto posto, cabe reconhecimento parcial do direito creditório do interessado no montante de R\$ 384.298,71 (...) e a homologação parcial da declaração de compensação nº 33748.67442.051112.1.7.04-4246, até o limite do crédito disponível ou valor reconhecido. (...)

Cientificada do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade no qual defende a extinção integral do débito compensados, na medida em que a

falta de reconhecimento de crédito estaria em desacordo com a legislação e jurisprudência do C. STJ.

Ao analisar a questão, a C 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora, por meio do Acórdão n.º 09-67.743, julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, em acórdão assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins e do PIS/Pasep, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

FABRICAÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. FASE AGRÍCOLA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Não são considerados insumos, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo).

FRETE INTERNO. TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. CRÉDITOS DE COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

O frete interno entre estabelecimentos da pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado no regime da não cumulatividade da Cofins e do PIS/Pasep, por não ser caracterizar como insumo e tampouco existir previsão legal específica autorizando o desconto.

PEDIDOS DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. REQUISITOS.

Consideram-se não formulados os pedidos de perícia e de diligência quando feitos de forma genérica, em desacordo com os requisitos da legislação pertinente.

Manifestação de Inconformidade

Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido”

Inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário no qual alega que o conceito restritivo de insumo adotado pelo Despacho Decisório e pelo e. Acórdão proferido pela DRJ não merece prosperar, requerendo assim o reconhecimento integral do crédito pleiteado.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Gisela Pimenta Gadelha, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual merece ser conhecido.

Como bem resumido no Recurso Voluntário, os créditos glosados referem-se aos seguintes bens e serviços:

- (i) Bens do ativo imobilizado, como veículos, máquinas e equipamentos usados no transporte de matéria prima (cana de açúcar);
- (ii) Insumos, combustíveis, produtos químicos, serviços, partes e peças de manutenção de máquinas e equipamentos, utilizados no processo agrícola da atividade da Recorrente, como preparo do solo, irrigação, mecanização, implementos agrícolas;
- (iii) Gastos com frete interno;

Entendeu a DRJ que *“para fins de creditamento na apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, deve haver relação direta e imediata entre o bem ou serviço em relação ao qual se pretende apurar crédito - o insumo - e o produto ou serviço final disponibilizado ao público externo”* (fl. 2210).

Definitivamente, não é esse o conceito de insumo a ser considerado para fins de creditamento de PIS e de COFINS.

Sobre o conceito correto a ser adotado, é fundamental que se observe os termos do REsp 1.221.170/PR, julgado em Recurso Repetitivo, quando o Superior Tribunal de Justiça – STJ definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de COFINS, deve observar o critério da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo em destaque:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E,

NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) 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.”(REsp n.º 1.221.170/PR, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018)

A partir do julgado acima transcrito, não restou mais dúvidas de que as despesas e custos essenciais à atividade do contribuinte devem implicar, como regra, no seu respectivo abatimento na base de cálculo. Assim, a observância do binômio da “essencialidade e relevância” acaba por atingir uma ampla gama de produtos e serviços aplicados na cadeia produtiva de determinada atividade. E, por assim ser, é fundamental a análise, caso a caso, dos itens contratados para a conclusão sobre a definição de insumo.

No caso, o Despacho Decisório assim elenca as aquisições que tiveram o aproveitamento de crédito glosado:

1. a aquisição ou fabricação ou construção e/ou depreciação de bens do imobilizado utilizados em processo produtivo distinto (processo agrícola), ou seja, 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 Abril de 2009” – em anexo).

2. a aquisição ou depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados no transporte de matéria prima (cana-de-açúcar) entre estabelecimentos da própria empresa ou em operação de venda do processo agrícola não gera direito de crédito por falta de previsão legal (vide “Modelo Analítico Dinâmico – Créditos Indevidos Referentes a Transporte de Matéria Prima ou de Produto Acabado do Processo Agrícola – em Abril de 2009” – em anexo).

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 os destinados à manutenção de máquinas e equipamentos de outros processos, inclusive do processo agrícola, não gera direito de crédito por falta de previsão legal (vide 3.1 – “Modelo Analítico Dinâmico – Créditos Indevidos Referentes a Aquisição de Bens, Serviços e Imobilizado do Processo Agrícola – em Abril de 2009” – em anexo; 3.2 – “Modelo Analítico Dinâmico – Créditos Indevidos Referentes a Aquisição de Bens, Serviços e Imobilizado de Outros Processos – em Abril de 2009” – em anexo).

Como se vê, apesar de não integrarem o produto final vendido pela Recorrente, todos os itens acima mencionados são essenciais e relevantes para a atividade econômica por ela exercida.

Sendo a Recorrente indústria do setor sucroenergético, não resta dúvida de que as fases agrícola e industrial se completam e formam um todo inseparável, consistente no seu processo produtivo. É indiscutível que o produto desta fase agrícola, a cana-de-açúcar, atende os critérios de “essencialidade e relevância” fixados pelo STJ (REsp nº 1.221.170/PR) para que seja qualificado como insumo.

Cumprе ressaltar que, após a citada decisão do STJ, por intermédio do PN COSIT nº 05/18, o próprio Fisco passou a admitir na base de cálculo dos créditos sobre custos com a produção de “bem-insumo” (no caso em tela, a cana-de-açúcar) aplicado na fabricação de produto destinado à venda:

“(…)

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).

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).”

E se ainda existia alguma dúvida sobre a matéria, este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais recentemente aprovou a Súmula 189: “os gastos com insumos da fase agrícola denominados de “insumos do insumo”, permitem o direito à crédito relativo à Contribuição para o Pis/ pasep e à Cofins não cumulativas”.

Portanto, evidente o direito ao crédito sobre os bens e serviços sob análise.

Nesse exato sentido é a jurisprudência desse C. CARF:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

CRÉDITO. FASE AGRÍCOLA. INSUMOS, ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E DEPRECIAÇÃO DE BENS DO IMOBILIZADO

A fase agrícola era responsável pela produção do principal insumo da fase industrial. Portanto, devem ser admitidos os créditos sobre os insumos (“insumo do insumo”), aluguel de máquinas e equipamentos e a depreciação de bens do imobilizado relacionados à fase agrícola do processo produtivo.

CRÉDITOS. FRETE PARA TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS

O custo com transporte de insumo do estabelecimento produtor até o que empregará na fabricação do produto final atende os critérios de essencialidade e relevância estabelecidos pelo STJ no REsp nº 1.211.170/PR, pelo que pode ser computado na base de cálculo dos créditos.” (Acórdão nº 3301-009.959 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

“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.” (Acórdão nº 3001-001.937 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária)

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

Ano-calendário: 2009

DESPESAS DA FASE AGRÍCOLA. INSUMO DO INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A fase agrícola integra o processo de produção como um todo. Nesse contexto, os gastos com insumos da fase agrícola - ou seja, despesas essenciais e relevantes desta fase -, na medida em que constituem elementos estruturais e inseparáveis do processo produtivo global, devem gerar direito ao crédito das contribuições sociais não cumulativas - são “insumos do insumo” (Acórdão nº 9303-014.148 – CSRF / 3ª Turma)

FRETE INTERNO DE PRODUTOS ACABADOS

Também foram glosados os créditos tomados na aquisição de bens e serviços relacionados ao transporte para movimentação de matérias primas (cana de açúcar) e produtos finais (açúcar) entre os diversos setores da indústria.

Especificamente quanto ao frete entre o canal da própria contribuinte e seu estabelecimento fabril, transcrevo trecho retirado do Despacho Decisório, que traduz o entendimento adotado no âmbito da RFB, inclusive em solução de consulta formulada pela própria interessada, vinculando-a a esse entendimento, por força do disposto 14 da então IN RFB nº 740/20072 : *Há também a impossibilidade de creditamento explanada na Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 90, de 2 de abril de 2012, formulada pelo próprio interessado: “Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção dos bens destinados à venda nem se referirem à operação de vendas de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica, bem como dos estabelecimentos industriais desta pessoa jurídica para seus estabelecimentos comerciais, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins ou da Contribuição para o PIS/Pasep”.*

Nesse mesmo sentido, importante citar súmula 217 deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais segunda a qual “os gastos com fretes relativos ao transporte de **produtos acabados** entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuições para o Pis/Pasep e de Cofins não cumulativas”.

Assim sendo, quanto aos gastos com frete interno, entendo que só gera crédito os relativos ao transporte de matéria-prima e insumos, devendo ser mantida a glosa em relação ao frete de produtos acabados.

Ante o todo exposto, voto por conhecer e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes:

- a) aos gastos com insumos da fase agrícola (“insumos dos insumos”) conforme súmula 189 do CARF;
- b) créditos calculados sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, vez que guardam relação com o processo produtivo;
- c) gastos com frete interno de matéria-prima e insumos, devendo ser mantida a glosa em relação ao frete de produtos acabados nos termos da Súmula 217 do CARF.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS