



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10850.907379/2011-94
Recurso Voluntário
Resolução nº 3201-002.909 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de março de 2021
Assunto DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente USINA VERTENTE LTDA
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 para que a unidade de preparo, com base nos conceitos de essencialidade e relevância expressos no REsp nº 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 faça a reanálise dos itens glosados. Caso após a análise restem itens que a glosa deverá ser mantida, que se esclareça de que se trata e onde foi utilizado. A recorrente deverá ser intimada a subsidiar o procedimento de identificação dos itens e esclarecimento de dúvidas. A unidade da RFB deverá fornecer relatório de diligência circunstanciado, dando ciência à recorrente sobre o seu teor, para apresentar razões em prazo não inferior a 30 dias. Ao final os autos deverão retornar ao CARF para prosseguir com o julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hécio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

Relatório

Trata-se de Pedido de Restituição Eletrônico e de Declarações de Compensação Eletrônicas a ele vinculadas, abaixo indicados, relativos a crédito de Pagamento Indevido e/ou a Maior (PGIM) de Cofins não cumulativo (cód. 0929), do período de apuração outubro e novembro de 2005, no valor originário total de R\$ 215.522,77, transmitido em 10/06/2010.

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-002.909 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10850.907379/2011-94

Abriu-se fiscalização com o objetivo de verificar a regularidade dos valores pleiteados, e apurou-se que a contribuinte apropriou créditos relacionados às aquisições de bens e serviços utilizados em atividade própria de cultivo da cana-de-açúcar e de seu transporte até a unidade fabril, utilizando-os como créditos no processo de fabricação do álcool e do açúcar.

Segundo relatório da auditoria fiscal, essas aquisições não poderiam gerar direito aos créditos pleiteados por tratar-se de ciclos produtivos diferentes: um, a atividade rural de cultivo da cana-de-açúcar e outro, a produção de álcool e açúcar. Por esse motivo, foram glosados os créditos referentes aos dispêndios no cultivo e transporte/frete da cana-de-açúcar de produção própria.

A fiscalização também glosou créditos referentes a dispêndios cuja aplicação no processo produtivo não foi comprovada pela contribuinte, mesmo após intimada a fazê-lo, e créditos referentes a dispêndios e bens imobilizados de fora do processo industrial, tais como os do laboratório de testes e análises dos produtos.

Também foi apurado que a contribuinte apropriou, indevidamente, créditos básicos nas aquisições de cana-de-açúcar de empresas agropecuárias. Conforme inciso III do art. 9º, art.s 8º e 15º da Lei 10.925/04, inciso IV do art. 2º, art.s 4º e 6º da IN 660/06, é suspensa a exigibilidade do PIS e da Cofins sobre as vendas de cana-de-açúcar à agroindústria sujeita à tributação do IRPJ pelo Lucro Real, a serem utilizados como insumos na fabricação de açúcar.

Havendo suspensão, não há como se apurar créditos básicos. Por esse motivo, foram glosados os créditos referentes às aquisições de cana-de-açúcar de terceiros, por falta de previsão legal para gerar créditos básicos.

No entanto, existiria a possibilidade de apuração de créditos presumidos na aquisição de cana-de-açúcar de pessoas físicas e jurídicas que exercem a atividade agropecuária, conforme art.s 8º, e 15º da Lei 10.925/04, mas que somente poderiam ser utilizados para dedução na apuração da contribuição a pagar, não podendo ser objeto de compensação ou de ressarcimento, conforme Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/05.

Do total de créditos pleiteados no PER/Dcomp 39954.31099.100610. 1.5.09.7542, a fiscalização glosou R\$ 109.387,00 restando R\$ 106.135,77 a ser ressarcido.

Despacho Decisório da DRF São José do Rio Preto reconheceu parcialmente o direito creditório da contribuinte, segundo apurado na auditoria fiscal, homologando parcialmente a Dcomp 09090.22649.100610.1.7.09-8916, até o limite do crédito reconhecido, de R\$ 106.135,77, e não homologando a Dcomp 42426.95684.100610.1.7.09- 6109.

A contribuinte teve ciência do despacho decisório em 16/04/2013 e em 16/05/2013 apresentou manifestação de inconformidade, alegando, de início, a inconstitucionalidade da lei 10.833/03, editada antes que existisse permissão para a aplicação da não-cumulatividade, dada posteriormente pela Emenda Constitucional 42/2003, e também a violação ao princípio da não-cumulatividade, ao dispor sobre limitações ao direito de creditar.

Quanto aos créditos relacionados à cultura da cana-de-açúcar, afirma a contribuinte que seu processo produtivo é um só, iniciado no campo, com a plantação da cana-de-açúcar e terminado com sua industrialização e transformação em álcool, açúcar e energia.

Todas as despesas incorridas na fase agrícola oneram o produto final fabricado e são essenciais para a percepção das receitas de sua venda. *“Logo, devem gerar o correspondente crédito de Cofins, justamente para alcançar o valor da não cumulatividade, que é desonerar o faturamento do contribuinte.”*

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-002.909 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10850.907379/2011-94

Defendendo seu direito ao crédito do frete no transporte de sua cana-de-açúcar até a fábrica, elenca algumas decisões do CARF que admitem que *“o frete no transporte de matérias primas deve ser considerado como insumo”*. Faz a mesma coisa, quanto à possibilidade de crédito sobre peças e serviços adquiridos para a manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação do produto final. Defende que o mesmo entendimento contido nas decisões do CARF deve ser aplicado ao seu caso.

Ao se contrapor às glosas efetuadas a gastos “fora do processo industrial” e “não comprovado que faz parte do processo produtivo”, diz a contribuinte:

... Solicita, então, que seja realizada diligência para confirmação de que “todos os serviços e mercadorias são, de alguma forma, usados diretamente na fabricação do açúcar ou álcool” e perícia sobre os produtos químicos utilizados para que se conheça sua aplicação no processo produtivo.

Novamente, recorre a uma decisão do CARF que seria menos restritiva em seu entendimento do conceito de insumo e defende que na conceituação de insumo seja usado o critério da essencialidade na atividade produtiva e não o de contato direto com o produto final.

Afirma que era dever da autoridade investigar, antes de glosar créditos *“por conta da suposta falta de comprovação de que seriam usados na produção”*. E, mais uma vez, requer diligências.

Por fim, admite que se enganou ao indicar no Dacon os créditos da aquisição de cana-de-açúcar de terceiros como créditos básicos tomados na aquisição de insumos, quando deveriam ter sido informados como “Crédito Presumido – Atividades Agroindustriais”. Defende que isso não seria motivo para a glosa dos créditos, corretamente calculados, e que devem ser usados para a quitação dos débitos indicados nas declarações de compensação.

Requer a revisão do despacho decisório e a homologação das compensações e protesta pela juntada de documentos suplementares com base no art. 16, §4º, “a” do Decreto nº 70.231/72.

A manifestação foi julgada pela DRJ Ribeirão Preto, acórdão nº 14-48.169, de 20/01/2014, improcedente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. REQUISITOS.

Consideram-se insumos, para fins de apuração de créditos da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No caso de bens, para que estes possam ser considerados insumos, é necessário que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado.

CRÉDITOS. INSUMOS. FABRICAÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. CULTIVO 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. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-002.909 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10850.907379/2011-94

determinação da Cofins devida sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool produzidos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FABRICANTE DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS. FRETES.

Os dispêndios com a aquisição de combustíveis utilizados em máquinas, equipamentos e veículos empregados no cultivo e transporte da cana-de-açúcar, assim como fretes e transporte de mão-de-obra da atividade agrícola não se caracterizam, para fins de apuração de créditos na forma do art.3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, como dispêndios com insumos da industrialização do açúcar e do álcool.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos normativos regularmente editados. Tal competência é exclusiva do Poder Judiciário por mandamento constitucional.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexiste lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE DILIGÊNCIA E DE PERÍCIA.

Indefere-se pedido de diligência que vise unicamente a suprir o ônus probatório da manifestante e não se conhece do pedido de perícia que não contenha os requisitos estabelecidos pelo inciso IV do art.16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Regularmente cientificada a empresa apresentou Recurso Voluntário, onde alega resumidamente:

- aplicação do REsp nº 1.221.170 do STJ que reconheceu a ilegalidade das INs SRF nº 247/2002 e 404/2004;

- equivocado entendimento sobre a atividade agrícola da recorrente;

- créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos, bem como destinados à manutenção de máquinas e equipamentos do processo agrícola;

- Créditos sobre Aquisição, Fabricação ou Construção de Bens do Imobilizado do Processo Agrícola;

- Créditos sobre Frete de Matéria-Prima (Cana-de-açúcar).

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-002.909 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10850.907379/2011-94

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

Do conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e Cofins.

Sem me delongar no assunto, no CARF as decisões tem se pautado pelo que foi decidido na sessão de 22 de fevereiro de 2018, no Superior Tribunal de Justiça – STJ, quando concluiu o julgamento do REsp nº 1.221.170 (Temas 779 e 780), sob a sistemática de recursos repetitivos, no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1036 e seguintes do CPC/2015), declarando a ilegalidade das Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal 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”*.

A partir da publicação desse julgado a RFB emitiu o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que em resumo traz as seguintes premissas:

1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;
2. **Relevância**, considerada como 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.

Cabe sempre lembrar que, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF § 2º, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverá ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Verifica-se que tanto o despacho decisório quanto o acórdão recorrido aplicaram conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e Cofins já superado pelo STJ, o que já é argumentação suficiente para que seja efetuada a reanálise dos créditos.

Em outras palavras, tais bens e serviços glosados, embora necessários e essenciais às atividades da empresa, não se amoldam ao conceito de insumo estabelecido nas Instruções Normativas da Receita Federal, como já visto anteriormente, e portanto não devem gerar direito a crédito da não cumulatividade das contribuições.

A fabricação de açúcar e álcool e a produção de cana-de-açúcar são dois processos diferentes e que não se confundem, razão pela qual eventuais custos e despesas com a cultura de cana-de-açúcar e seu transporte até a unidade de fabricação do açúcar e do álcool não se enquadram no conceito legal de insumo desta fabricação.

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-002.909 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10850.907379/2011-94

No caso da indústria sucroalcooleira que traz integrada lavoura canavieira, a cana não tem o caráter de bem ou produto destinado à venda. Como afirma a própria contribuinte, os produtos comercializados no mercado são o açúcar e o álcool. Na medida em que a cana não é objeto de comercialização, não cabe falar em apuração de créditos a partir de bens e serviços empregados em sua produção.

Dessa forma, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade, sem perquirir as características de um processo produtivo eventualmente verticalizado, resta clara a distinção entre os dois processos produtivos. Por conseguinte, os custos com a implantação e manutenção da lavoura não podem assumir a natureza de insumo da atividade industrial, atividade esta que consiste na produção dos “bens e produtos destinados à venda”.

A partir da aplicação do REsp STJ, que definiu como primordiais os conceitos de essencialidade e relevância, é possível reanalisar as glosas que foram mantidas pela DRJ.

Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal a Usina Vertente LTDA é uma empresa tributada sob a forma do Lucro Real – Anual. E de acordo com o Instrumento de Alteração e Consolidação Contratual, de 10/05/2002, tem por objeto social, a produção, comercialização, e exportação de açúcar, álcool, e de outros derivados do processamento da cana-de-açúcar, prestação de serviços a terceiros e a industrialização por ordem destes, bem como a co-geração e a comercialização de energia elétrica.

O processo agrícola é constituído de aração, gradagem, subsolagem, correção do solo, fertirrigação, irrigação, adubação, sulcação, capina. No detalhamento constam descritas as etapas de preparação do solo, plantio, colheita, e tratos culturais.

Na produção industrial constam as seguintes etapas:

- ✓ Recepção de cana (Hillo);
- ✓ Extração de caldo;
- ✓ Preparo de caldo;
- ✓ Geração de vapor;
- ✓ Geração de energia elétrica;
- ✓ Fabricação de açúcar;
- ✓ Armazéns de açúcar;
- ✓ Fermentação de mosto e Destilação de vinho;
- ✓ Reservatórios de etanol;
- ✓ Laboratório industrial e de PCTS;
- ✓ Estação de tratamento de água;
- ✓ Captação de vinhaça; e
- ✓ Captação de água.

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-002.909 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10850.907379/2011-94

Nos termos do art. 22-A da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 10.256/2011, considera-se como empresa agroindustrial o “produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros”.

Em termos gerais, agroindustrial é uma unidade empresarial na qual ocorrem as etapas de beneficiamento, processamento e transformação de produtos agrícolas “in natura” até a embalagem pronta para comercialização, envolvendo diferentes tipos de agentes econômicos, como comércio, agroindustriais, prestadores de serviços, força estatal, entre outros.

As atividades da Recorrente resumem-se no processo produtivo do álcool, onde se é dividido em atividade rural e industrial, cuja subsunção perfaz a atividade agroindustrial. Ou seja, verifica-se a atividade rural na produção da cana-de-açúcar e a industrial na transformação da cana em álcool e açúcar.

O conceito de “insumo do insumo” tem sido utilizado em vários julgados do CARF para se permitir o creditamento dos insumos da fase pré-industrial. Sendo um processo produtivo complexo, com várias etapas até se chegar ao produto final, é possível que numa cadeia produtiva insumos sejam agregados paulatinamente aos produtos intermediários até se chegar ao produto final:

Reitero, então, que, em um processo produtivo de uma mesma empresa com várias etapas, cada qual gerando um produto que será insumo na etapa seguinte (“insumos dos insumos...”) tem-se que o único elemento que se acrescenta ao conceito de insumo é o silogismo (se “a” é necessário a “b”, e “b” é necessário a “c”, então “a” é necessário a “c”), não obstante a tomada de créditos, tendo em vista que a exigência de vinculação “direta” (ou mesmo contato físico) com o produto vendido não encontra respaldo legal para as contribuições não cumulativas. A simples leitura do inciso II do art. 3º das leis de regência (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003) mostra que os bens e serviços devem ser utilizados como insumo “na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...”, e não “na produção ou fabricação direta de bens ou produtos destinados à venda...”.

Resolução 3401-001.190, 28/09/2017, Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Após essas considerações iniciais iniciemos a análise dos créditos glosados.

Extraí-se da Informação Fiscal que foram glosadas as seguintes nomenclaturas:

- Dispêndios na produção de cana-de-açúcar;
- Dispêndios não comprovados sua utilização no processo produtivo;
- dispêndios realizados fora do processo industrial;
- dispêndios sem previsão legal para crédito.

E também traz as seguintes justificativas:

- 1) Crédito Presumido na atividade agroindustrial.

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-002.909 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10850.907379/2011-94

A recorrente adquiriu cana-de-açúcar, de pessoas físicas e jurídicas, que exercem atividade agropecuária. A fiscalização apresenta a Lei nº 10.925/2004, art. 8º e 9º, e IN SRF nº 660, de 17/06/2006. Justifica que os créditos apurados na aquisição de insumos utilizados na elaboração de produtos por agroindústria somente poderão ser utilizados para deduzir das contribuições, não podendo ser objeto de compensação ou de ressarcimento conforme ADI SRF nº 15, de 22/12/2005.

2) Crédito vinculado à Receita Tributada com alíquota positiva – MI A fiscalização informa que os créditos apurados com base nas Leis nº 10.833/03 e 10.865/04 somente poderão ser utilizados para deduzir das contribuições, não podendo ser objeto de compensação ou de ressarcimento.

3) Crédito vinculado a receita de exportação.

A fiscalização cita as Leis nº 10.833/03 e 10.865/04, e que a utilização do crédito é baseada na Lei nº 11.033/2004, Lei nº 1.116/2005 e IN nº 900/2008.

No demonstrativo das glosas, efls. 3 a 78, consta que foram glosados, sinteticamente:

- frete no transporte de cana, insumos e partes e peças de manutenção;

- transporte de cana da lavoura até a indústria - ativo imobilizado, moto-mecanização do corte da cana, tratores, carregadoras, laboratórios, partes e peças de veículos, - cana-de-açúcar, porca sextavada, disco de corte, elástico, troca de pás, engrenagem para torno, partes e peças veículos, peças para laboratório e oficinas, óleo diesel, - serviço de carregamento e transporte de cana, serviços aplicados nas máquinas e equipamentos agrícolas, e outros.

Dentre os insumos glosados pela fiscalização entendo que alguns são itens essenciais e relevantes para a produção agrícola e/ou industrial e por isso a glosa deve ser revertida. Entretanto, como a relação de itens é muito extensa, e para alguns não é possível, pela descrição que consta na tabela saber, com certeza, qual a sua utilização no processo produtivo, como por exemplo os abaixo, é imprescindível a conversão do julgamento em diligência :

- na planilha de ativo imobilizado uma nota da empresa Atual indústria e Comércio de aquecedores solares LTDA, que está descrito como utilizado para fornecimento de água aos trabalhadores da lavoura, mas também informa que se trata de mão de obra utilizada no corte manual da cana;

- na planilha de ativo imobilizado constam vários itens para “oficina volante”, existem dúvidas para esse julgador se os itens foram utilizados nas máquinas e equipamentos da “oficina volante”, que pela descrição parece se tratar de uma oficina móvel levada para a área de produção, ou se os itens foram utilizados na manutenção e reparo dos veículos utilizados na produção, como tratores e caminhões.

Pelo exposto, encaminho pela conversão do julgamento em diligência para que a unidade de preparo, com base nos conceitos de essencialidade e relevância expressos no REsp nº 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 faça a reanálise dos itens glosados. Caso após a análise restem itens que a glosa deverá ser mantida, que se esclareça de que se trata e onde foi utilizado.

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-002.909 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10850.907379/2011-94

A recorrente deverá ser intimada a subsidiar o procedimento de identificação dos itens e esclarecimento de dúvidas.

A unidade da RFB deverá fornecer relatório de diligência circunstanciado, dando ciência à recorrente sobre o seu teor, para apresentar razões em prazo não inferior a 30 dias.

Ao final os autos deverão retornar ao CARF para prosseguir com o julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes