



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10865.902026/2013-09
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3401-001.793 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 29 de janeiro de 2019
Assunto COFINS
Recorrente ABENGOA BIOENERGIA AGROINDÚSTRIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da RFB: (i) esclareça como a empresa contabilizou e se tomou de outra forma créditos referentes a itens tratados como insumos da fase pré-industrial, como custo na proporção da exaustão, ou outra forma alternativa, e (ii) detalhe (não só por mês, mas por item glosado sob o tópico "produção da cana de açúcar") a utilização de tais itens, para que o colegiado verifique sua adequação, individualizadamente, ao conceito de insumo adotado para as contribuições.

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora.

(Assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antônio Souza Soares, Tiago Guerra Machado, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Renato Vieira de Ávila (suplente convocado). Ausente Conselheiro Cassio Schappo.

RELATÓRIO

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 744

Por bem descrever os fatos adoto o relatório que consta no acórdão DRJ recorrido:

Trata o presente processo do pedido de ressarcimento n.º 38541.94407.190412.1.1.09-3955, no valor de R\$ 5.051.737,24 relativo à Cofins Não Cumulativa - Exportação apurada no 4º trimestre de 2010.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira / SP, por meio do Despacho Decisório de fls.491/493, deferiu parcialmente o pedido, em razão de glosas na análise da documentação que lastreia o pedido inicial, por meio da fiscalização levada a efeito e concluída conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls.457/484.

Ao examinar a contabilidade e os demonstrativos (Dacon) da empresa, a fiscalização apurou divergências em relação aos procedimentos por ela adotados e as disposições legais que regem as contribuições, procedendo a ajustes e glosas, conforme segue:

5.1 DESPESAS COM PEDÁGIO *Da análise realizada nas parcelas que compõem a base de cálculo dos créditos constante na Planilha de Apuração apresentada pelo contribuinte, foi constatado a inclusão de despesas com PEDÁGIO na rubrica de créditos destinada as "Despesas de frete na operação da venda" (DACON Ficha 06 A e 16 A Linha 07), que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não cumulativo.*

(...)

Pela leitura inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 é restritivo e abrange apenas o frete, não incluindo seus acessórios. É situação diversa do frete na aquisição de insumos, cujas despesas acessórias de frete integram o custo de aquisição. No caso do frete de venda, é apenas ele que dá direito a crédito, não seus acessórios. Assim, não cabe o desconto de crédito em relação a despesas com pedágio.

5.2 SERVIÇOS CONTRATADOS NO EXTERIOR *Da análise realizada nas parcelas que compõem a base de cálculo dos créditos constante na Planilha de Apuração apresentada pelo contribuinte, foi constatado a inclusão de despesas com Serviços Contratados no Exterior na rubrica de créditos destinada as "Serviços Utilizados como insumo" (DACON Ficha 06A e 16A Linha 03), que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.*

(...)

Através das Faturas e Contratos de Cambio de Transferência Financeiras para o Exterior apresentados pela empresa, verificou-se que os serviços foram prestados pelas empresas ABENGOA S/A e ABENGOA BIOENERGIA S/A sediadas na cidade de Sevilla - Espanha.

Note-se também que os serviços contratados referem-se há assessoria, apoio técnico e FEE (Taxas e comissões) que não enquadram no

conceito de "insumo" para fins de creditamento do PIS-COFINS, conforme Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004.

5.3 BENS E SERVIÇOS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO DE INSUMO Em continuidade a análise nas parcelas que compõem a base de cálculo dos créditos constante na Planilha de Apuração apresentada pelo contribuinte, foi constatado a inclusão de despesas com bens e serviços nas rubricas de créditos informadas na DACON Ficha 06A e 16A "Linha 02 BENS UTILIZADOS COMO INSUMO" "Linha 03 SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO" "Linha 06 ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS" "Linha 10 SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO" consumidos no setor AGRÍCOLA para produção de cana-de-açúcar, que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.

(...)

Da análise dos locais de aplicação dos insumos que geraram crédito para ABENGOA, percebe-se que muitos deles não se enquadram no conceito de insumo, pois não foram aplicados diretamente no produto em fabricação destinado à venda.

Com isso, considerando que a legislação autoriza o desconto de créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, verifica-se a impossibilidade de desconto de créditos relacionados aos insumos aplicados na produção da cana-de-açúcar consumida pela própria usina. O desconto seria permitido somente em relação à parcela destinada à venda.

5.4 FRETE INTERNO Na verificação realizada nas parcelas que compõem a base de cálculo dos créditos constante na Planilha de Apuração apresentada pelo contribuinte, foi constatado a inclusão de despesas com Frete na rubrica de créditos destinada as "Despesas de frete na operação de venda" (DACON Ficha 06A e 16A Linha 07), que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não cumulativo.

Primeiramente a fiscalização esclarece que conforme justificativa apresentada pela ABENGOA, os fretes informados na Planilha de Apuração DACON - L07 1352/2352 Transportes foram incorretamente lançados na DACON na rubrica destinada a "DESPESAS COM FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA", e de fato referem-se a fretes no transporte de cana-de-açúcar utilizada no processo de produção de álcool/açúcar.

Porém na análise dos CTRC - Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga aplicados no setor AGRÍCOLA, constatou-se que referem-se ao transporte de cana-de-açúcar de produção da própria da empresa, ou seja, trata-se de despesas com Frete Intercompany (entre estabelecimentos da mesma PJ).

Os gastos com transporte na aquisição dos insumos podem compor a base de cálculo dos créditos não cumulativos uma vez que integra o custo das mercadorias adquiridas. No presente caso, a cana-de-açúcar

já é propriedade da empresa, portanto, não trata-se de aquisição de mercadorias.

Ao final, o Auditor-fiscal informou que fez a recomposição da base de cálculo dos créditos do pis/cofins, sendo efetuado a glosa dos créditos de despesas com pedágio, serviços contratados no exterior, bens/serviços e encargos de depreciação de máquinas/equipamentos consumidos e utilizados no setor agrícola e frete interno e fez breve menção acerca de eventual lançamento de ofício:

Por final, será lavrado o Auto-de-Infração pelas GLOSAS de valores em Pedidos de Ressarcimento - PER que partir da data de 16.12.2009 estão sujeitos a multa de 50% (cinquenta) sobre o valor dos créditos indevidos não homologados, nos termos § 15 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 com a redação do artigo 62 da Lei nº 12.249/2010.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls.512/547, tecendo seus argumentos. (grifos nossos)

A DRJ Ribeirão Preto, julgou o processo, Acórdão nº 14-64.159, em 16/02/2017, julgando improcedente a impugnação e mantendo o crédito tributário exigido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010 ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010 PEDIDO DE PERÍCIA OU DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de diligências ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

A empresa apresentou recurso voluntário ao CARF.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

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

Segundo informa a recorrente:

A Recorrente é uma empresa do ramo agrícola (cultivo de orgânicos) e industrial, e possui como objeto social a (i) produção, beneficiamento, industrialização, comercialização de cana-de-açúcar em terras próprias e/ou terceiros, inclusive mudas; e (ii) produção e comercialização – nacional e exportação – de energia elétrica, de açúcar, de álcool, e de outro derivados e subprodutos da indústria sucralcooleira.

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 prontos para comercialização, envolvendo diferentes tipos de agentes econômicos, como comércio, agroindustriais, prestadores de serviços, força estatal, entre outros.

Em panorama geral, 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 que se pretende demonstrar com o deslinde acima, é que a Recorrente detém um complexo e extenso processo produtivo, ao passo em que a fase agrícola também está inclusa no “todo”, vez que imprescindível para se chegar ao “produto final” e, por consequência, também sujeita aos devidos creditamentos do PIS e da COFINS, no que diz respeito às aquisições dos bens (insumos) e serviços utilizados na produção da cana-de-açúcar.

Preliminarmente deveremos analisar o pedido da empresa pelo aproveitamento dos créditos relativos aos "insumos dos insumos", por ser ela uma empresa agroindustrial em que seu processo produtivo abrange várias etapas, conforme esclarece em seu Recurso Voluntário:

b. Do Processo Produtivo – Fase Agrícola Corroborando com a assertiva acima, mister ressaltar que a atividade rural da Recorrente pode ser subdividida em fase, conforme demonstrativo abaixo, quais sejam: (i) adequação e preparação do solo; (ii) plantio de cana-de-açúcar; (iii) cultivo e tratamentos culturais na cana-de-açúcar; (iv) corte e carregamento; e (v) transporte.

...

Todos os insumos relativos a esta fase, são consumidos na planta, pois o sucesso da lavoura depende do adequado tratamento do solo, aplicação de defensivos, adubos, inseticidas, o corte e respectivos transportes da cana-de-açúcar. Ou seja, são determinantes para a qualidade do produto em sua fase de industrialização.

...

c. Do Processo Produtivo – Fase Industrial De outra sorte, a fase industrial do processo produtivo da Recorrente demonstra-se igualmente complexo, ao passo em que até a finalização do produto final, ocorre o trânsito de diversas subdivisões, conforme poderá ser observado a seguir: Moenda... Tratamento do Caldo...cozimento... fermentação... destilaria... estação de tratamento... Torres de resfriamento da moenda e do gerador... tratamento de água para caldeira - produção de vapor e energia.

...

Esse tema já foi analisado por esse colegiado, e por diversas vezes nesse CARF. O entendimento predominante é que a atividade agroindustrial não pode ser segregada da atividade industrial para fins de cálculo do crédito de PIS e COFINS quanto aos custos incorridos na fase agrícola de produção.

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..."

No entanto, durante os debates, no seio do colegiado, já substancialmente diferente daquele que converteu em diligência o processo inicialmente, foram levantadas novas questões, que acabam por prejudicar o julgamento imediato do processo, demandando nova conversão em diligência.

A primeira delas se refere a ter ou não a empresa apropriado créditos referentes a "florestamento e reflorestamento" como custo na proporção da exaustão ou depreciação. A ideia é evitar que a empresa tenha duplicidade de creditamento. Como alega a fiscalização, por estar atrelado a exaustão, não haveria geração de créditos como "insumos". Mas é necessário saber com segurança se a empresa não tomou de outra forma tais créditos, como custo na proporção da

exaustão ou depreciação, demandando-os agora também como "insumos".

Sendo negativa a resposta a tal questão, há ainda necessidade de detalhamento (não só por mês, mas por item glosado sob o tópico "florestamento e reflorestamento"), para que o colegiado verifique a adequação de tais itens, individualizadamente, ao conceito de insumo adotado e aclarado neste voto. (grifos nossos)

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

Como pode-se verificar, a posição predominante, ao qual me filio, inclusive tendo acompanhado o Relator na Resolução acima reproduzida, é que a legislação não obriga que o insumo seja utilizado diretamente da produção. Sendo um processo produtivo complexo, com várias etapas até se chegar ao produto final, é possível que numa cadeia produtiva insumos sejam agregados paulativamente aos produtos intermediários até se chegar ao produto final.

O que extrai-se dos autos é que existem insumos (5.3 BENS E SERVIÇOS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO DE INSUMO) que a empresa alega que foram consumidos no setor agrícola para a produção da cana-de-açúcar e que a fiscalização efetuou a glosa por não terem sido aplicados diretamente no produto destinado à venda.

(...)

Da análise dos locais de aplicação dos insumos que geraram crédito para ABENGOA, percebe-se que muitos deles não se enquadram no conceito de insumo, pois não foram aplicados diretamente no produto em fabricação destinado à venda.

Com isso, considerando que a legislação autoriza o desconto de créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, verifica-se a impossibilidade de desconto de créditos relacionados aos insumos aplicados na produção da cana-de-açúcar consumida pela própria usina. O desconto seria permitido somente em relação à parcela destinada à venda.

Ora já foi esclarecido que a posição atual desse colegiado é por considerar todos os insumos que participaram da produção do produto em fabricação destinado à venda, diferentemente da posição externada pela fiscalização.

Entretanto, existem limitações a essa permissão para apropriação do crédito dos insumos. Deve-se verificar se a empresa apropriou créditos referentes a "produção de cana-de-açúcar" como custo na proporção da exaustão ou depreciação.

Segundo a literatura técnica da área (I.C. Macedo 2004) a cana-de-açúcar é uma cultura semiperene, pois após o plantio, ela é cortada várias vezes antes de ser replantada. Seu ciclo produtivo é, em média, de seis anos com cinco cortes.

De acordo com o Parecer Normativo CST nº 18, de 09/04/1979:

As quotas de exaustão devem ser calculadas e apropriadas como custo ou encargo ao longo de todo o período da extração dos recursos de origem florestal, em se tratando de espécies vegetais que não se

extinguem com o primeiro corte, mas depois de dois ou mais cortes. Procede-se ao cálculo em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada, englobando os diversos cortes.

1. Dívidas têm sido suscitadas quanto à apropriação, como custos ou encargos, das quotas de amortização ou de exaustão, por parte de empresas que exploram plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas depois de dois ou mais cortes.

2. Inicialmente compete fixar algumas distinções de natureza técnica, necessárias a uma dilucidação de certos aspectos que têm conduzido a interpretações errôneas quanto à utilização de depreciações, amortizações e quotas de exaustão. Em termos de florestas ou mesmo de vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. O termo amortização, por sua vez, é reservado tecnicamente para os casos de aquisição de direitos sobre empreendimentos de propriedade de terceiros, apropriando-se o custo desses direitos ao longo do período determinado, contratado para a exploração. Assim ocorre, por exemplo, nos casos de aquisição de direitos de extração de madeira de floresta pertencente a terceiros, ou de exploração de pomar alheio, por prazo determinado, a preço único e pré-fixado. Finalmente, quando se trata de floresta própria, o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida e na proporção em que os seus recursos forem sendo exauridos. Também serão lançadas quotas de exaustão, com observância dos mesmos critérios, quando a floresta pertença a terceiro, mas é explorada em função de contrato por prazo indeterminado. Em qualquer dos casos mencionados, quanto à depreciação, à amortização e à exaustão levadas a custos, ter-se-ão em conta os valores originais (aquisição ou formação de florestas; aquisição dos direitos) devidamente corrigidos nos termos da legislação aplicável (Decreto-Lei nº 1.483/76; Decreto-Lei nº 1.598/77).

3. Assim, se determinada empresa é proprietária de uma floresta destinada ao corte para comercialização, consumo ou industrialização, procederá ela anualmente à correção monetária do valor da aquisição ou de formação e levará a custos de cada período o montante que expressa a parcela nele consumida, para cujo cálculo deverá agir de conformidade com o disposto no § 2º, alíneas a e b, do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.483/76, que assim se expressa:

"§ 2º. Para o cálculo do valor da cota de exaustão será observado o seguinte critério: a) apurar-se-á, inicialmente, o percentual que o volume dos recursos florestais utilizados ou a quantidade de árvores extraídas durante o período-base representa em relação ao volume ou à quantidade de árvores que no início do ano-base compunham a floresta; b) o percentual encontrado será aplicado sobre o valor do floresta, registrado no ativo, e o resultado será considerado como custo dos recursos florestais extraídos."

4. *Procedendo na forma mencionada no item 3, ao concluir-se a extração dos últimos recursos, ter-se-á baixado do ativo o valor total pertinente a essa floresta, o qual terá sido distribuído como custo pelos diversos exercícios sociais em que a empresa promoveu a extração ou utilização desses recursos, na exata proporção da parcela extraída ou utilizada em cada período. Houve, assim, uma diluição do custo total pelos exercícios ao longo dos quais ocorreu a extração ou utilização dos recursos.*

5. *Colocado o assunto nestes termos, não é difícil concluir-se que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, voltando, depois deste, a produzir novos troncos ou ramos, permitindo um segundo, ou até, um terceiro corte, deve ser objetivo de "quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento", efetuando-se os cálculos em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada, englobando os diversos cortes. Obviamente, as empresas que tiverem situações deste tipo devem munir-se de elementos hábeis às demonstrações exigíveis pelo Fisco, como, entre outros, laudos de profissionais qualificados no ramo (engenheiros florestais, engenheiros agrônomos), que possam seguramente servir de base aos cálculos referidos no item 3, tomando em consideração o eventual decréscimo de produção após os sucessivos cortes. O contribuinte que tiver assim agido, mesmo antes da vigência do Decreto-Lei nº 1.483/76, sem dúvida terá cumprido os mandamentos legais pertinentes (Lei nº 4.506/64, art. 59, §§ 1º e 2º; RIR/66, art. 189, §§ 1º e 2º; RIR/75, arts. 199 e 200).*

6. *Não obstante a legislação que trata do assunto aqui enfocado referir-se a recursos florestais, hão de se aplicar os mesmos princípios e critérios também a empreendimentos que envolvam espécies vegetais de menor porte, não abrangidos no conceito de floresta, à vista da semelhança que aí se afigura e também por se verificar, neste caso, uma perfeita adequação em função da filosofia da legislação fiscal e do tratamento contábil-tributário mais recomendável.*

7. *De se ter presente, finalmente, os conceitos expendidos no item 2, em se tratando de empreendimentos de que não seja proprietário o contribuinte, procedendo-se ao conveniente tratamento, em cada caso.*

Como a fiscalização não chegou a analisar o crédito sob o aspecto de ser possível a apropriação de insumos de insumos desde que não tenha ocorrido a apropriação da exaustão, não existem informações a respeito da exaustão no processo que permitam a decisão do colegiado com segurança.

O correto será a conversão do julgamento em diligência para que a empresa informe se ela não tomou de outra forma tais créditos, como custo na proporção da exaustão, ou outra forma alternativa. E caso seja negativa a resposta a tal questão, há ainda necessidade de detalhamento (não só por mês, mas por item glosado sob o tópico "produção da cana de açúcar"), para que o colegiado verifique a adequação de tais itens, individualizadamente, ao conceito de insumo adotado.

Processo nº 10865.902026/2013-09
Resolução nº **3401-001.793**

S3-C4T1
Fl. 752

Pelo exposto voto pela conversão do julgamento em diligência para que sejam esclarecidos o levantado no parágrafo anterior. Após seja intimada a requerente para ciência do resultado da diligência e apresentação de esclarecimentos.

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

(assinado digitalmente)