



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.733462/2011-63
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.002 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de março de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
RAÍZEN ENERGIA S.A.

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

Período de apuração: 01/10/2016 a 21/12/2016

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, tais como o valor dos fretes pagos para transporte de insumos e para transporte de produtos inacabados entre estabelecimentos da mesma firma (“insumo do insumo”), os pneus e as despesas com manutenção dos carreadores da lavoura da cana-de-açúcar, não estando incluídas despesas com itens do ativo permanente, como pneus, tubos e chapas de aço.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, tais como o valor dos fretes pagos para transporte de insumos e para transporte de produtos inacabados entre estabelecimentos da mesma firma (“insumo do insumo”), os pneus e as despesas com manutenção dos carreadores da lavoura da cana-de-açúcar, não estando incluídas despesas com itens do ativo permanente, como tubos e chapas de aço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo Mineiro Fernandes que não conheciam. No mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer o direito creditório de despesas com obras para manutenção dos carregadores que dão acesso à lavoura de cana-de-açúcar. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, a conselheira Adriana Gomes Rêgo não votou quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes em reunião anterior.

(documento assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas –Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Adriana Gomes Rêgo, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello. Ausente o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes,

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 3.814 a 3.866), e pelo contribuinte (fls. 3.966 a 4.031), contra o Acórdão n.º 3302-005.844, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Sejl do CARF (fls. 3.787 a 3.812), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR).

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque.

COMBUSTÍVEL. VEÍCULO UTILIZADO PARA TRANSPORTE DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

As máquinas e os equipamentos, por essenciais a atividade do contribuinte, utilizados na colheita de matéria-prima estão relacionados diretamente à produção industrial, logo, o combustível aplicado em veículo utilizado no transporte de tais bens também estão relacionados diretamente à produção industrial.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido (ementa) em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, foi dado seguimento parcial (fls. 3.869 a 3.883), quanto ao conceito de insumo – que a PGFN defende seja adotado o da legislação do IPI, explicitado no Parecer Normativo CST n.º 65/79 – e quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos fretes pagos para transporte de insumos e para transporte de produtos inacabados entre estabelecimentos da mesma firma.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 3.942 a 3.973), contestando, em caráter preliminar o conhecimento, pela ausência de similitude fática e pelo fato de um dos paradigmas já ter sido reformado.

Ao seu Recurso Especial foi dado seguimento parcial (fls. 4.498 a 4.527 / 4.655 a 4.664 / 4.681 a 4.684), apenas no que se refere ao direito à tomada de créditos sobre o custo de aquisições de pneus, chapas e tubos de aço, bem como sobre os custos dos serviços de manutenção civil e manutenção de construção civil (estradas para transporte de cana – fls. 4.024).

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 4.717 a 4.727).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

1) Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Quanto ao **conhecimento** do Recurso da Fazenda Nacional, efetivamente houve a reforma do Paradigma n.º 3801-002.037, e o Paradigma n.º 203-12.448 é de uma indústria de calçados, que não tem qualquer similitude fática com uma usina/destilaria de açúcar e álcool, mas, como a discussão do conceito de insumos se dá em tese, pode ser admitido, pois adota o da legislação do IPI, razão pela qual, preenchidos todos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial.

No **mérito**, como há tempo já o tem feito, de forma majoritária, o CARF, aqui não se adota o conceito de insumo do IPI, tampouco o do IRPJ, mas sim, um intermediário, hoje consagrado e melhor delineado – ainda que não se possa dizer, “cartesiano” –, à vista da decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170/PR, sob o rito dos recursos repetitivos, publicada em 24/04/2018, que levou inclusive a que a PGFN e a RFB editassem normas interpretativas, para eles vinculantes, quais sejam, a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018, cuja ementa transcrevo:

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.

Cabe-nos, então, à vista desta conceituação, passar à análise do caso concreto.

Ao analisar o valor dos fretes pagos para transporte de insumos e para transporte de produtos inacabados entre estabelecimentos da mesma firma estamos a tratar do "insumo do insumo", que versa sobre dispêndios anteriores ao processo produtivo em si, mas do qual ele depende, sendo que o Normativo Cosit/RFB n.º 5/2018 é claro a respeito da admissibilidade dos créditos:

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).

46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

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 naquelas 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).

2) Recurso Especial do Contribuinte.

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial.

Vejamos, em detalhes, o que diz o contribuinte em seu Recurso Especial (fls. 4.016) a respeito dos pneus, dos tubos e chapas de aço:

Manutenção de máquinas e equipamentos: para a operação de máquinas com eficiência e produtividade se faz necessário a compra de diesel, lubrificantes, **pneus**, peças e serviços (fls. 143 do laudo técnico).

Um cozedor é um vaso de simples-efeito, muito semelhante a um corpo de evaporação em múltiplos-efeitos. As diferenças essenciais entre um cozedor e um evaporador dizem respeito a forma do fundo do vaso, as dimensões dos tubos de aquecimento e de circulação de massa cozida, as condições de pressão e temperatura de trabalho e a forma de operação. A configuração do fundo do cozedor é determinada de tal forma a favorecer a circulação da massa cozida que é viscosa e espessa. A abertura da saída da massa na parte inferior é de grande diâmetro o que facilitará o seu rápido escoamento. O cozedor é construído em **chapas de aço** carbono, possuindo em sua parte superior o domo e o vaso de segurança por onde saem os gases para o condensador (fls. 95 do laudo técnico).

A operação de aquecimento consiste em se elevar a temperatura do caldo por volta de 103-105°C, a fim de que a floculação dos seus colóides se processe com maior rapidez dada pelo aumento do movimento browniano das partículas coloidais, e eficiência, uma vez que o calor é fator complementar da operação de clarificação do caldo, após o tratamento químico. O aquecimento visa; - desnaturar proteínas expondo um maior número de cargas negativas; - expulsar gases dissolvidos; - aumentar a velocidade de floculação; - diminuir a viscosidade do meio, aumentando assim a velocidade de decantação. O efeito do tamanho do floco e da viscosidade do caldo na velocidade de decantação (sedimentação) pode ser observado pela Lei de Stokes. A operação é realizada em aquecedores horizontais ou verticais, que são formados por uma calândria tubular, onde o caldo circula nestes **tubos** e o vapor em volta. Os cabeçais possuem paredes que obrigam o caldo a passar um certo número de vezes de cima para baixo e de baixo para cima, seguindo em cada vez por uma parte diferente dos **tubos da calândria**, garantindo a troca de calor com o vapor em contra-corrente (fls. 93 do laudo técnico).

Assim, vejo como componentes do ativo permanente as chapas e tubos de aço.

As obras de construção civil são de constantes reparos das vias de transporte da cana-de-açúcar (fls. 4.024):

“Os carregadores utilizados para o transporte de cana dentro das propriedades, que necessitam de manutenção periódica, em função das chuvas que ocorrem no decorrer do ano. Essa operação permite que os veículos tenham fácil acesso às áreas de lavoura, que o tempo de deslocamento seja menor e que se tenha um menor custo com a manutenção de veículos e de transporte da cana. A existência de estradas e carregadores no campo é obrigatória para se conseguir retirar a cana do campo e conduzir até à unidade industrial”.

A despesas com a manutenção das vias públicas já “extrapola” a essencialidade ou a relevância para o processo produtivo destes gastos da empresa, mas, os carregadores dentro da lavoura efetivamente necessitam de manutenção, para viabilizar o acesso à cana-de-açúcar, para o seu transporte.

À vista do exposto, voto por negar provimento aos Recurso interposto pela Fazenda Nacional e dar provimento parcial ao interposto pelo contribuinte para admitir o

creditamento de despesas com pneus e com obras para manutenção dos carreadores que dão acesso à lavoura de cana-de-açúcar.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas