



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.720466/2010-20
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-014.128 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 22 de junho de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SABARALCOOL S.A. AÇÚCAR E ÁLCOOL

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO.
ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ n. 1.221.170/PR (essencialidade e a relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida), na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer COSIT n. 5/2018 e da Nota SEI n. 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

NÃO CUMULATIVIDADE. BENS E SERVIÇOS. INSUMOS.
AGROINDÚSTRIA. FASES AGRÍCOLA E INDUSTRIAL. PRODUÇÃO DE
CANA DE AÇÚCAR PARA PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

No caso da agroindústria, admite-se o creditamento da COFINS não só dos bens e serviços qualificados como insumos na própria industrialização, mas também os insumos utilizados na fase agrícola (no caso em análise, no processo produtivo de cana de açúcar para produção de açúcar e álcool - etanol).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Semiramis de Oliveira Duro (Suplente convocada), Vinicius Guimaraes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (Suplente convocado) Erika Costa Camargos Autran e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional**, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-011.160**, de 23/09/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, da Terceira Seção de julgamento do CAREF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

Breve síntese do processo

O processo trata de análise e acompanhamento de PER/DCOMP, por meio dos quais o Contribuinte pretendeu compensação de valores credores de COFINS não-cumulativa, referente ao segundo trimestre de 2008, vinculados à receita do mercado externo, com débitos da mesma contribuição.

A DRF/Maringá/PR prolatou **Despacho Decisório** em que deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento da COFINS não-cumulativa (exportação) apurado.

Cientificado da decisão, o Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, defendendo, em síntese, que: (a) aplica-se o método de apropriação direta, utilizado no ano-calendário 2008, em detrimento do método do rateio proporcional; (b) há direito à apropriação de créditos em relação aos custos e encargos para a produção da cana-de-açúcar (**fase agrícola**), que é o principal insumo para a fabricação do açúcar exportado e do álcool, tendo sido apresentado ao Fisco um “laudo técnico” informando as fases de produção (“tratos culturais”, fertirrigação, queima, corte, carregamento e transporte da cana de açúcar); (c) como consequência, devem ser aceitos todos os custos, despesas e encargos vinculados aos serviços que foram utilizados como insumos, classificadas sob as seguintes rubricas: *Aplicações Áreas Agrícolas*, *Aplicações Destilaria*, e *Aplicações Equipamentos Agrícolas*, garantindo-se o direito ao crédito sobre tais dispêndios; e (d) o conceito de insumo é mais amplo que o utilizado pela fiscalização. Por fim, demanda-se ainda diligência.

O recurso foi apresentado à **DRJ - Porto Alegre/RS**, que proferiu o **Acórdão nº 10-52-856**, de 25/11/2014, rejeitando o pedido de diligência/perícia e considerando **improcedente** a Manifestação apresentada, sob os seguintes fundamentos: (a) para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, insumos devem ser entendidos como os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços; (b) os bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos (as despesas com tais itens não geram direito à apuração de créditos na determinação da contribuição devida sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar produzido); (c) na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de utilização na modalidade compensação, inexistindo apropriação direta, há de se fazer o rateio proporcional entre as

receitas obtidas com operações de exportação e mercado interno; e (d) não há previsão legal para o aproveitamento dos créditos calculados em relação à depreciação ou amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que não sejam utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Cientificado do Acórdão da DRJ, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, repisando os argumentos expendidos na sua Manifestação de Inconformidade, e reiterando o direito de aplicação do método de apropriação direta no ano-calendário 2008 e o direito de apropriação de créditos em relação aos custos e encargos da produção da cana-de-açúcar (fase agrícola), principal insumo para a fabricação do açúcar exportado.

Os autos, então, vieram ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário e foram submetidos à apreciação da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que exarou a decisão consubstanciada no Acórdão **nº 3301-011.160**, de 23/09/2021, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito à apropriação de créditos de PIS e COFINS em relação aos custos e encargos da produção da cana-de-açúcar, insumo para produção de açúcar, afastando a aplicação do método de apropriação direta no ano-calendário 2008.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão n. 3301-011.160, de 23/09/2021, a **Fazenda Nacional** apresentou Recurso Especial apontando divergência jurisprudencial que diz respeito “...**à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo incorrido na fase agrícola do processo produtivo**”. Os Acórdãos indicados como paradigma são os de n. 9303-006.344 e 9303-006.876.

Argumenta a Fazenda Nacional que no Acórdão recorrido a Turma julgadora entendeu que, a partir das explicações constantes de laudo apresentado pelo contribuinte, há “...**direito à apropriação de créditos de PIS e COFINS em relação aos custos e encargos da produção da cana-de-açúcar, principal insumo para a fabricação do açúcar**”, referindo-se aos gastos com: tratos culturais, fertirrigação, queima, corte, carregamento e transporte.

De outro lado, no Acórdão **paradigma** n. 9303-006.344, decidiu-se em sentido contrário: “...**Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de itens e serviços que não sejam utilizados diretamente no processo de produção do produto destinado a venda. Nessa linha de entendimento não é possível o aproveitamento de créditos em relação 1) insumos utilizados na fase agrícola - insumos de insumos; e....**”. No **paradigma** n. 9303-006.876, o Colegiado concluiu que “...**por se tratar de gastos (custos/despesas) que não integram o custo dos produtos industrializados pelo contribuinte, as glosas dos créditos da contribuição, efetuadas pela autoridade administrativa, ou seja, sobre o custeio agrícola da produção da cana-de-açúcar (centro de custos), citados e discriminados neste voto, devem ser mantidas**”.

No Exame de Admissibilidade, no cotejo dos arestos confrontados (recorrido e paradigmas), entendeu-se que há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida. Com efeito, os acórdãos indicados como paradigma laboraram diante de processos produtivos verticalizados, com fases agrícola e industrial bem distintas. E, enquanto a decisão recorrida admitiu o creditamento sobre gastos incorridos na fase agrícola, os paradigmas rechaçaram tal hipótese.

Com essas considerações, em 03/02/2022, conforme **Despacho de Exame de Admissibilidade** de Recurso Especial exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, foi **dado seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Cientificado do Despacho acima, o Contribuinte apresentou suas **Contrarrazões**, requerendo que fosse negado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, conservando o teor do Acórdão recorrido na sua integralidade.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 17/11/2022, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela **Fazenda Nacional** é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que deu seguimento ao Recurso Especial interposto, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Restou cristalinamente comprovada a divergência, uma vez que os acórdãos indicados como paradigma laboraram diante de processos produtivos verticalizados, com fases agrícola e industrial bem distintas. E, enquanto a decisão recorrida admitiu o crédito sobre gastos incorridos na fase agrícola, os paradigmas rechaçaram tal hipótese.

Portanto, **conheço** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do Mérito

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência cinge-se “...à **possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo incorrido na fase agrícola do processo produtivo**”.

O debate passa pelo **conceito de insumo**, objetivando a possibilidade de aproveitamento de créditos da não cumulatividade da COFINS, sobre os bens e serviços utilizados antes do início do processo produtivo.

Os aludidos créditos das contribuições foram tratados de modo taxativo no art. 3º das Leis n. 10.637/2003 e 10.833/2003:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...) II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, (...)” (*Redação dada pela Lei n. 10.865, de 2004*) (*grifo nosso*)

Assim, ao se analisar o **conceito de insumo** para fins de reconhecimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na sistemática não-cumulativa, não são, necessariamente, alcançados todos os gastos da empresa, sendo indispensável verificar a **essencialidade e a relevância** do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pelo Contribuinte.

Para tanto, cabe invocar o **Parecer Cosit RFB n. 5**, de 17/12/2018, que buscou assento no julgado do **Recurso Especial do STJ n. 1.221.170/PR**, consoante procedimento para recursos repetitivos. Do voto da Ministra Regina Helena Costa para aquele acórdão, extrai-se:

(...) o **critério da essencialidade** diz com o 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.

Por sua vez, **a 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.” (*grifo nosso*)

Sobre esse tema, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional editou a Nota SEI n. 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual aponta que o STJ, no referido julgamento, teria assentado 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 Lei nº 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*”. (*grifo nosso*)

O referido Parecer Cosit n. 5/2018 estabelece importantes diretrizes para a interpretação do precedente judicial vinculante, revelando que o critério utilizado para legislação do IPI não mais é absoluto para definir os insumos para as contribuições, e, assim sendo, o fundamento utilizado nos acórdãos paradigmas, de aplicação direta dos critérios da legislação do IPI, refletidas em instruções normativas da RFB para matéria, restaria prejudicado.

Feitas essas observações preliminares, passa-se à análise da matéria cuja glosa do crédito foi revertida pela decisão recorrida, à luz do conceito de insumo calcado em essencialidade e relevância.

Importa salientar que o Contribuinte **exerce atividade agroindustrial**, associando sua atividade agrícola, destinada a produção de matéria prima (cana-de-açúcar), processada em sua atividade industrial na fabricação de açúcar e de álcool anidro.

No recurso especial, a Fazenda Nacional aduz que cabe conclusão em sentido diverso daquele encampado pelo recorrido, ressaltando que os bens e serviços ali considerados como ensejadores do direito ao crédito não podem ser enquadrados no conceito de insumo para gerar crédito de COFINS não-cumulativa, “...pois relacionados de maneira remota com o processo produtivo, não se podendo afirmar que foram ‘consumidos’ no decorrer desse processo”.

Consultando o Despacho Decisório, verifica-se que foram glosados os seguintes itens como custos/despesas relativas à produção de cana de açúcar: tratos culturais, fertirrigação, queima, corte, carregamento e transporte. No Laudo Técnico apresentado (Produção de Cana de Açúcar - Matéria Prima principal e essencial e da Produção do Açúcar e do Álcool anidro) são explicadas as fases na produção da cana de açúcar. Em síntese:

“Tratos culturais: análise de solo onde verifica a necessidade de utilização de adubação utilizando caminhões para levar os insumos até o campo;

Fertirrigação: utilização da vinhaça proveniente da própria cana de açúcar, também utilizada no preparo da terra;

Queima: utilizada quando proximidade do período de corte da cana Corte: utilizando trabalhadores rurais para efetuar o corte;

Carregamento e transporte: Após o corte a cana será carregada utilizando-se carregadeiras para deposita-las em tratores acoplados em carretinhas, após a cana será levada até o guindaste que a colocara nos caminhões maiores. Relaciona, a seguir, todos os equipamentos utilizados na produção da cana de açúcar, seguida da relação de peças de manutenção”.

Cabe destacar que no Despacho Decisório, o Fisco concluiu que os desembolsos na atividade de plantio e cultivo da cana de açúcar não são considerados insumos, para fins de geração de créditos de COFINS não cumulativa (fl. 206):

“Constata-se que todos os procedimentos acima relatados, na **produção da cana de açúcar, não se enquadram como insumos**, dos quais seria possível descontar créditos, uma vez que a interessada efetivamente utiliza a cana de açúcar para produzir o açúcar e o álcool, produtos esses efetivamente vendidos. Como a determinação da norma legal especifica que, somente dará direito, a descontar créditos, os insumos aplicados na produção ou fabricação de bens destinados à venda e que neste processo sofram desgaste ou perda de propriedades físicas ou químicas decorrente do contato com o produto. **Portanto todos os gastos efetuados no processo de produção da cana de açúcar devem ser desconsiderados como passíveis de descontar créditos das contribuições do PIS e da COFINS**”. (grifo nosso)

Por outro lado, na decisão recorrida o Colegiado concluiu que o custeio agrícola da cana de açúcar (matéria-prima) utilizada nas atividades do Contribuinte - tais como os tratos culturais, fertirrigação, queima, corte, carregamento e transporte da cana - **são essenciais ao processo produtivo de açúcar e álcool**, intrinsicamente atrelados ao faturamento da empresa, assegurando a possibilidade de utilizar os créditos. Isso porque, uma vez rechaçado o conceito de insumo advindo da legislação do IPI, cai por terra a separação entre a fase agrícola e a industrial das agroindústrias, admitindo-se o creditamento também na fase pré-industrial.

No presente caso, que trata de empresa agroindustrial, que se dedica ao cultivo da “cana de açúcar” para a fabricação do “açúcar e do álcool (etanol)”, conforme seu estatuto social, a fase agrícola compõe o processo produtivo da empresa, e os custos e despesas incorridos com os bens e serviços da fase agrícola geram direito ao crédito. Ou seja, no caso da agroindústria, admite-se o creditamento não só dos bens e serviços qualificados como insumos na própria industrialização, mas também daqueles insumos utilizados na fase agrícola que lhe precede.

Esse entendimento é perfeitamente alinhado ao conceito de insumos 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. Isso porque, em relação aos gastos relativos ao plantio da cana-de-açúcar e manutenção da lavoura, vê-se que, aplicado o teste de subtração (essencialidade e relevância), revela-se a essencialidade na atividade desempenhada pelo Contribuinte. Também nessa linha o posicionamento da própria RFB no citado Parecer Normativo COSIT RFB n. 5/2018.

Portanto, não há reparos a serem feitos na conclusão externada no Acórdão recorrido, sendo aptos a gerar crédito das Contribuições os **bens e serviços** aplicados na atividade da agroindústria, **seja na fase agrícola** (produção a cana de açúcar) **ou na fase industrial, essenciais ao processo produtivo**. O custeio agrícola da cana de açúcar (matéria-prima) utilizada nas atividades do Contribuinte - tais como os tratos culturais, fertirrigação, queima, corte, carregamento e transporte da cana - são, no caso, essenciais ao processo produtivo de açúcar e álcool, assegurando à empresa a possibilidade de utilizar créditos de COFINS em relação a tais itens.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan