



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10950.720467/2010-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-011.157 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2021
Recorrente SABARALCOOL S.A. AÇÚCAR E ÁLCOOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/10/2008 A 31/12/2008

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. MÉTODO DE DETERMINAÇÃO.

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.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. FABRICAÇÃO DE AÇÚCAR. CULTIVO DE CANA-DE-AÇÚCAR.

Bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar se classificam como insumos na fabricação de açúcar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar 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.

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Antonio Marinho Nunes, Semiramis de Oliveira Duro, Jose Adao Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Jucileia de Souza Lima, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Ari Vendramini.

Relatório

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMs, por meio dos quais pretendeu compensação de valores credores de COFINS não-cumulativa vinculados à

receita do mercado externo relativos, com débitos da mesma contribuição (regimes cumulativo e não-cumulativo).

Foi emitido Despacho Decisório por meio do qual deferiu-se parcialmente o pedido de ressarcimento da COFINS não-cumulativa (exportação) apurado, reconhecendo-se em parte o direito creditório. Desconsiderou-se DCOMP entregues, vinculadas ao crédito da COFINS em questão, por inexistência dos débitos.

Do Despacho Decisório a contribuinte tomou ciência e, não se conformando, apresentou, através de procuradora, manifestação de inconformidade onde, de início, referiu ao DD, para, a seguir, argumentar (de forma resumida):

Regime de apuração de PIS e da COFINS

- o indeferimento parcial do pedido ressarcimento resultou da desconsideração, pela auditoria fiscal, do método de apuração adotado pela sociedade, que foi o da apropriação direta. O Fisco substituiu-o, de forma equivocada, pelo método do rateio proporcional;

- com exceção das receitas auferidas em decorrência da venda de álcool para fins carburantes (submetida ao regime cumulativo), as demais receitas se submetem ao regime não-cumulativo. A maior parte das receitas submetidas a este regime decorre da exportação de açúcar de produção própria, não sujeitas à incidência de PIS/COFINS. Assim, há acúmulo de créditos destas contribuições, relativos a aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na produção. Isso ocorre em função dos custos e despesas vinculados a receitas de exportação do açúcar serem segregados dos custos, despesas e receitas totais, em razão da exclusão do regime da não-cumulatividade para as receitas oriundas da venda de álcool para fins carburantes;

- para apuração do saldo credor que embasou o pedido de ressarcimento em questão, a sociedade adotou o método de apropriação direta, de acordo com o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Aquela Lei permite que a vinculação entre os créditos de insumos e as receitas de exportação seja feita pelo método da apropriação direta ou rateio proporcional;

- pelo método do rateio proporcional, a apuração do saldo deve ser feita considerando o período mensal para a vinculação entre créditos e receitas, enquanto o método de apropriação direta não restringe a apuração de créditos ao mês em que a receita foi auferida.

Portanto, ao optar pelo método de apropriação direta, o contribuinte pode apurar créditos de insumos e despesas mesmo que não tenha auferido receita sujeita à incidência não-cumulativa naquele mesmo mês;

- a sociedade optou pelo método da apropriação direta, de sorte que os custos, encargos e despesas geradores de créditos das contribuições seriam imputados diretamente à produção de receitas de exportação, sem qualquer limitação temporal, isto é, sem a obrigatoriedade de que tais custos fossem incorridos ou apropriados no mesmo mês em que auferida a receita de exportação;

- equivocou-se o Fisco ao afirmar que a sociedade não mantém sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, visto que a contabilidade apurada é integrada e coordenada. A sociedade acumulou créditos decorrentes de operações de exportação da sua produção de açúcar, em razão da sua receita se submeter ao regime não-cumulativo.

Portanto, ao contrário do que foi apurado, todos os créditos de PIS/COFINS que embasaram o pedido de ressarcimento são oriundos de custos, despesas e encargos vinculados a receitas de exportação da produção de açúcar auferidas pela sociedade;

- a forma de apuração de créditos adotada pelo Fisco é errônea, visto que para apurar a base de cálculo da receita decorrente da exportação foi aplicado um índice (Taxa de Exportação) para obter o valor dos custos, despesas e encargos proporcionais às receitas dessa natureza no período. Nesta apuração, não foi considerado que todas as despesas, custos e encargos declarados em DACONs são utilizados na produção de mercadorias exportadas (açúcar), visto que as operações realizadas no mercado interno (álcool para fins carburantes) não geram créditos de PIS/COFINS, por se submeterem ao regime cumulativo. Ou seja, a sociedade não apurou créditos de insumos da produção do álcool, pois não optou pelo método do rateio proporcional;

- a apuração pelo Fisco de saldo credor menor que o declarado pela sociedade decorreu, entre outros fatores, de erro no método de apuração eleito, pois não foi considerado o método por ela adotado (apropriação direta de custos);

- o despacho que glosou os créditos pleiteados não apontou o descumprimento de qualquer exigência legal para desconsideração do método de apropriação direta. O Fisco ateu-se a mencionar que a sociedade não possui contabilidade de custo integrada e coordenada, o que afastaria a aplicação de tal método. No entanto, tal argumento não procede, conforme comprova o plano de contas contábil, o qual tem os custos devidamente integrados;

- deve ser reformado o DD para o fim de se admitir a adoção do método da apropriação direta, visto que totalmente aplicável ao caso. Afastar a aplicação deste método causa enorme prejuízo, reduzindo drasticamente o montante do crédito a que faz jus a sociedade, o que fere o princípio constitucional da não-cumulatividade aplicável à contribuição em questão.

Direito ao crédito de insumos utilizados na produção de cana de açúcar

- dentre os insumos utilizados no processo de fabricação do açúcar e do álcool anidro está a cana-de-açúcar, a qual se apresenta como matéria prima essencial. Em relação à produção de cana-de-açúcar, a sociedade apresentou ao Fisco laudo técnico informando as fases de produção: tratamentos culturais, fertirrigação, queima, corte, carregamento e transporte. Ocorre que o Fisco não reconheceu tais procedimentos como dando direito a créditos, desconsiderando todos os gastos efetuados no processo de produção de cana-de-açúcar.

Argumentou que a sociedade utiliza a cana-de-açúcar para produzir o açúcar e o álcool, sendo estes os produtos efetivamente vendidos. Defendeu, ainda, que tais insumos não sofrem desgaste ou perda de propriedade físicas ou químicas decorrente do contato com o produto.

Esse entendimento não merece prosperar já que os insumos utilizados na produção da cana-de-açúcar devem ser considerados para o fim de apuração de créditos de PIS/COFINS;

- não haveria que se falar em fabricação de açúcar/álcool, sem o cultivo, produção e preparação da cana-de-açúcar, que é a sua matéria-prima essencial. Produzir cana-de-açúcar para o fim de fabricação do açúcar e álcool é um processo onde custos são agregados, já que esta matéria-prima precisa ser tratada, fertirrigada, queimada, cortada, carregada e transportada, para só depois ser utilizada na fabricação do açúcar e do álcool.

Como a sociedade utiliza sua própria produção de cana-de-açúcar para fabricação do açúcar e do álcool, executa tais procedimentos. Caso optasse por comprar a cana-de-açúcar de outra pessoa jurídica, ao invés de produzi-la, absorveria todos os custos a ela inerentes. Isto significa que faria jus ao crédito calculado sobre o valor da cana-de-açúcar adquirida, no qual, repita-se, estariam inclusos todos os custos relativos ao processo de cultura, fertirrigação, queima, corte, carregamento e transporte;

- o entendimento adotado pelo Fisco não é razoável e coerente, não podendo a sociedade ser penalizada mediante a vedação ao crédito relativamente ao insumo que ela opta por produzir, ou seja, contribuintes industriais que produzem sua própria cana-de-açúcar estão em desvantagem frente aqueles que adquirem o insumo cana-de-açúcar de outras pessoas jurídicas, o que viola o princípio constitucional da isonomia, no qual deve se pautar a administração pública;

- em havendo ação direta no processo produtivo e sofrendo desgaste físico e/ou químico, há direito ao creditamento de tais valores. Não há como negar que os insumos utilizados para a produção de cana-de-açúcar sofrem desgastes físicos ou químicos e, ao final, integram o produto exportado, no caso, o açúcar;

- é nítida a vinculação desses insumos à atividade operacional da sociedade (produção de açúcar e álcool) e às receitas de exportação que, em média, respondem por aproximadamente 70% da sua receita operacional bruta. Daí o direito à apropriação irrestrita dos créditos decorrentes de tais insumos, impondo-se a revisão geral dos valores apurados pela auditoria, também por esse motivo.

Serviços utilizados como insumos

- como consequência também 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.

Bens do ativo imobilizado (encargos de depreciação)

- o Fisco acatou os créditos apenas daqueles equipamentos situados na parte industrial, a partir da recepção do açúcar. Não há como prosperar tal entendimento, já que como os custos, despesas e encargos relativos à produção da cana-de-açúcar são insumos vinculados à fabricação do produto exportado, a depreciação dos bens imobilizados utilizados na produção da cana-de-açúcar deve possibilitar o direito ao crédito;

- impõe-se a reforma do DD, com a conseqüente homologação das compensações realizadas, porquanto todos os créditos apurados pela sociedade são oriundos de custos, despesas e encargos vinculados a receitas de exportação de produtos, atendendo aos requisitos da Lei nº 10.833/2003.

Requerimentos

- pelas razões expostas, requer seja reformado o DD para o fim de deferir o pedido de ressarcimento na sua integralidade e homologar a compensação em questão, cancelando-se o respectivo débito. Requer, ainda, a produção de prova pericial com o fim de comprovar o alegado.

A repartição preparadora atestou a tempestividade da peça de contestação .

A Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou a manifestação de inconformidade improcedente

Foi apresentado Recurso Voluntário, no qual a Recorrente repisa os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

A Recorrente apresentou as seguintes alegações:

1. A aplicação do método de apropriação direta pela Recorrente no ano-calendário 2008
2. O direito à apropriação de créditos em relação aos custos e encargos da produção da cana-de-açúcar, principal insumo para a fabricação do açúcar exportado
3. A jurisprudência mais recente (CARF e STJ) sobre o conceito amplo de "insumo" e sua aplicabilidade para a solução deste recurso

Vejamos cada uma das alegações.

1. A aplicação do método de apropriação direta pela Recorrente no ano-calendário 2008

A Recorrente calculou seus créditos de PIS e COFINS pelo método da apropriação direta, no entanto deixou de demonstrar a contabilidade integrada e coordenada em relação aos custos, conforme exigido pela legislação. Por essa razão, os créditos foram apurados pela Receita Federal pelo método do rateio proporcional, nitidamente prejudicial ao contribuinte.

A Recorrente alega que tinha a contabilidade integrada e coordenada e assevera que entregou ao Fisco arquivos magnéticos, que continham os lançamentos dos custos e sua vinculação à produção do açúcar exportado.

Segundo a Recorrente, os lançamentos dos custos eram feitos num sistema gerencial chamado SAPIENS (ERP), integrado e coordenado com a escrituração contábil, transportando os valores lançados automaticamente para as Contas contábeis 4.1.2.1 - DESPESAS – INSUMOS DE PRODUÇÃO e 4.2.1 –DESPESAS OPERACIONAIS. Nesse sentido, os lançamentos dos custos no sistema de controle gerencial seriam automaticamente transportados para as respectivas contas na contabilidade, caracterizando a integração e a coordenação exigidas pela Lei 10.833/2003 para os optantes do método de apropriação direta, como é o caso da Recorrente.

No entanto, os documentos contábeis juntados pela Recorrente ao presente processo não são suficientes para comprovar suas alegações.

Considerando que se tratava de uma exigência expressa da legislação e que a Recorrente não logrou no presente processo apresentar os documentos contábeis e as conciliações que respaldassem suas alegações, entendendo que deve ser mantido o entendimento da decisão recorrida neste ponto, a qual reproduzo:

No caso da COFINS não-cumulativa, os créditos decorrentes dos custos e despesas vinculados às operações de exportação têm tratamento diferenciado na legislação, uma vez que podem ser utilizados tanto na dedução do valor da contribuição a recolher como, em certas condições legalmente estipuladas, na compensação com débitos próprios ou, ainda, para ressarcimento. O regramento das receitas e créditos vinculados à exportação está fixado no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

(...)

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

Pertinente a transcrição dos parágrafos 8º e 9º do art. 3º:

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal. (os grifos não constam do original)

O fato de a contribuinte ter receitas de exportação e receitas de vendas no mercado interno em nada altera o regime não-cumulativo de apuração da COFINS, donde como apenas parte das receitas da sociedade está sujeita à incidência não-cumulativa, apenas em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas poderá haver a apuração dos créditos previstos no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

A RFB, por meio do Ajuda do programa Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon Mensal-Semestral), definiu que o método de determinação dos créditos deveria ser informado na Ficha 1 – Dados Iniciais do Dacon, conforme as seguintes instruções (copiadas do Ajuda do programa):

Ficha 01 - Dados Iniciais (...)

Método de Determinação dos Créditos O programa possibilita o preenchimento do campo "**Método de Determinação dos Créditos**", conforme o regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins adotado.

I) no caso do Regime Não-Cumulativo:

a) Vinculados à Receita Auferida Exclusivamente no Mercado Interno Deve selecionar este campo a pessoa jurídica que, no período abrangido pelo Demonstrativo, auferir apenas receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes exclusivamente de atividades no mercado interno.

b) Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de Exportação Deve selecionar este campo a pessoa jurídica que, no período abrangido pelo Demonstrativo, auferir receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e efetuar concomitantemente:

I - operações de vendas de produtos ou prestação de serviços no mercado interno; e II – exportação de produtos para o exterior ou prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, ou vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Neste caso, a pessoa jurídica deve indicar o método por ela escolhido, dentre os seguintes:

b.1) Com Base na Proporção dos Custos Diretamente Apropriados – que consiste na determinação dos créditos através do método de apropriação direta previsto no inciso I do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e

coordenada com a escrituração; ou **b.2) Com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida** – que consiste na determinação dos créditos através do método de rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Atenção:

1) O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito deve ser:

a) aplicado consistentemente por todo o ano-calendário;

b) adotado para todos os custos, despesas e encargos comuns; e c) adotado igualmente na apuração dos créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não-cumulativa. (os grifos não constam do original)

Relacionando-se documentos constantes do processo com a manifestação de inconformidade apresentada, é possível inferir-se não ter razão a contribuinte, porquanto:

a) consoante informado na Ficha 01 do DACON referente ao mês de janeiro de 2008, realmente a contribuinte elegeu, como método de determinação dos créditos, o método de apropriação direta;

b) da leitura dos dispositivos legais e instruções de preenchimento de DACON, constata-se que a pessoa jurídica deve eleger apenas um método para determinação do crédito, o qual deve ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e adotado para todos os custos, despesas e encargos comuns;

c) a sociedade foi intimada a apresentar contabilidade integrada e coordenada em relação aos custos. No entanto, apresentou tão somente contabilidade discriminando contas de custos, ou seja, não houve demonstração de custo integrado e coordenado. Na verdade as informações de apuração de custos constavam em planilhas, tais como: Custo da cana comprada, Custo cana analítico, Custo cana sintético, Custo entre safra, Custo produto acabado e inversão gerencial agrícola;

d) dessa forma, a sociedade não cumpriu determinação legal, donde a autoridade administrativa utilizou-se, para rateio, da apropriação de créditos através do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita a incidência não-cumulativa e a receita bruta total;

e) um Plano de Contas é o conjunto de contas, previamente estabelecido, que norteia os trabalhos contábeis de registro de fatos e atos inerentes à entidade, além de servir de parâmetro para a elaboração das demonstrações contábeis, ou seja, trata-se de um guia ordenado e sistemático das operações que se realizam numa empresa, as quais movimentam seu patrimônio. Seu principal objetivo é estabelecer normas de conduta para o registro das operações da organização;

f) a análise do documento Plano de Contas (...) não permite afirmar, com clareza, que a sociedade dispunha de contabilidade de custos diretamente integrada e coordenada com a escrituração, onde se pudesse identificar, individualizadamente, os custos, despesas e encargos vinculados à produção de açúcar para exportação;

g) sendo a cana-de-açúcar insumo necessário para a fabricação tanto do açúcar como do álcool (para fins carburantes), infere-se que tal custo é comum, devendo ser apropriado proporcionalmente, uma vez que não há possibilidade de distinção de custos no processamento de fabricação de ambos os produtos, sendo que tal entendimento aplica-se a todos os custos, despesas e encargos envolvidos na produção deles.

A título ilustrativo, deve-se observar que através da IN RFB nº 1.441, de 2014, o DACON foi extinto relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014. Tal extinção é aplicável, também, aos casos de extinção, incorporação, fusão, cisão parcial ou cisão total que ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 2014. No entanto, permaneceu obrigatória a entrega do DACON para fatos geradores ocorridos até 31/12/2013.

Diante deste contexto, entende-se correto o procedimento explanado no DD, nada devendo de ser alterado.

- 2. O direito à apropriação de créditos em relação aos custos e encargos da produção da cana-de-açúcar, principal insumo para a fabricação do açúcar exportado**
- 3. A jurisprudência mais recente (CARF e STJ) sobre o conceito amplo de "insumo" e sua aplicabilidade para a solução deste recurso**

Em relação aos itens 2 e 3 cumpre mencionar que assiste razão à Recorrente quando afirmam que houve uma evolução jurisprudencial, tanto no Judiciário quanto no CARF, adotando-se um conceito mais amplo de insumo.

O conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade para a contribuição ao PIS/Pasep e a Cofins é tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002,

onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

Por ser o órgão governamental incumbido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de nº 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que a definição de insumos adotada pelo ato normativo foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI , pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria contra os valores pagos/compensados na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

Há algum tempo vem o CARF pendendo para a idéia de que o conceito de insumo, para efeitos do Inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio: o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.

- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.

- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação à obtenção da respectiva receita.

Pondo um fim à controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

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 SEQUENTES 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.

Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto,

as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir'.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)"

.....

10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

"Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que 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.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

.....

11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

“Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferam receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o

processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.”

.....

12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

.....

13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

“É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois 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.(...)”

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênias aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.”

.....

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

.....

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 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, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

Consultando o Despacho Decisório verifica-se que foram glosados os seguintes itens como custos/despesas relativas à produção de cana-de-açúcar: tratamentos culturais, fertirrigação, queima, corte, carregamento e transporte. No laudo, são explicadas cada uma dessas fases e indicada a posição na produção da cana-de-açúcar.

Assim, tendo em conta o laudo apresentado pela Recorrente e também a evolução da jurisprudência, é de se concluir que a Recorrente realmente em 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.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, proponho dar 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.

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira