



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

Processo nº 13866.000081/2005-22
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-004.906 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2017
Matéria PIS - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO
Recorrente ANTÔNIO RUETTE AGROINDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2013 a 30/06/2014

REGIME NÃO CUMULATIVO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. CICLO PRODUTIVO. FASES DE PRODUÇÃO E DE FABRICAÇÃO. BENS E SERVIÇOS APLICADOS NAS DUAS FASES. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

O ciclo produtivo da atividade agroindustrial compreende a atividade de produção rural ou agropecuária e a atividade de fabricação ou industrialização do produto final comercializado. No âmbito da referida atividade, são considerados insumos de produção ou fabricação tanto os bens e serviços aplicados na fase de produção agropecuária, quanto os bens e serviços aplicados na fase de fabricação do bem final. Dada essa característica, se utilizada matéria prima agropecuária de produção própria, a empresa agroindustrial submetida ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep tem o direito de apropriar os créditos calculados sobre os valores de aquisição dos bens e serviços aplicados nas duas fases do ciclo produtivo.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS DE PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO. DEFINIÇÃO.

No regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a definição de insumo de produção ou fabricação compreende tanto os bens e serviços aplicados diretamente no processo de produção (insumos diretos de produção) como os demais bens e serviços utilizados indiretamente na produção ou fabricação (insumos indiretos de produção), ainda que agregados aos bens ou serviços aplicados diretamente no processo produtivo, desde que atenda as demais exigências legais.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Lenisa Rodrigues Prado, Charles Pereira Nunes e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Por bem descrever os fatos adota-se o relatório contido no acórdão recorrido, que segue transcrito:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação (fls. 2/17) de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de maio de 2003 a junho de 2004, no valor de R\$169.201,75, com débito do IRPJ do ano-calendário de 2004, no valor de R\$ 169.201,74.

A DRF de São José do Rio Preto(SP), por meio do despacho decisório de fl. 258/262, reconheceu parcialmente o crédito (R\$ 111.503,08) e homologou a compensação até o limite do crédito reconhecido.

A decisão baseou-se na Informação Fiscal de fls. 231/245.

Nela, a fiscalização esclareceu que os principais produtos industrializados e comercializados pela contribuinte são o açúcar, para o mercado interno e externo, e o álcool para fins carburantes, mercado interno. Relatou ainda que sua apuração de IRPJ se deu, nos anos de 2003 e 2004, pelo Lucro Real, ficando sujeita à apuração das contribuições pelo regime não cumulativo.

Descreveu a seguir os procedimentos adotados, iniciando pelo critério de rateio das receitas, feito com base na proporção entre as receitas sujeitas à não cumulatividade e receita bruta, seguida da proporção entre a receita de exportação sujeita à não cumulatividade e o total das receitas sujeitas à não cumulatividade.

Com relação aos créditos alegados, a fiscalização efetuou diversas glosas.

A primeira delas refere-se aos insumos adquiridos para utilização na produção da cana de açúcar, principal insumo para seu produto final, por se tratar de “insumo do insumo”,

não se enquadrando nos requisitos legais para geração de crédito.

Pela mesma razão, ou seja, por não se enquadrarem no conceito de insumo utilizado diretamente na fabricação de seu produto final, foram glosados os créditos das aquisições de insumos utilizados na estação de tratamento de água e óleo diesel para veículos de transporte de cana até a usina (a contribuinte teria se negado a fornecer os percentuais de consumo de óleo diesel dentro e fora da usina, o que levou à glosa total).

Cientificada do despacho, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 272/304, na qual discorreu sobre o procedimento da fiscalização e o conceito de agroindústria, para concluir que esta última compreende “a atividade de produção rural e a industrialização dessa produção”.

Discorreu sobre a legislação que trata das contribuições não cumulativas, reclamando da “exegese distorcida e manifestamente inovadora” das Instruções Normativas SRF nº 358/2003 e 404/2004, no que diz respeito ao conceito de insumo. Acrescentou ainda que a expressão “diretamente exercida sobre o produto em fabricação”, do art. 8º, § 4º, I das INs, refere-se a “quaisquer outros bens que sofram alterações”, e não diz respeito à matéria prima, produto intermediário e material de embalagem.

Alegou fazer jus aos insumos aplicados na produção agrícola, sem qualquer limitação ou restrição, rechaçando o entendimento da fiscalização, que teria considerado a atividade agrícola, na agroindústria, de forma isolada, segregada, e não integrante da atividade industrial e vice-versa. Aduziu que o direito a tal crédito consta do Perguntas e Respostas 2007, questão 64, segundo a qual a pessoa jurídica que produza mercadorias de origem animal e vegetal faz jus ao crédito decorrente de aquisição de insumos e produtos agropecuários.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, a cana de açúcar ensejará crédito à agroindústria, por se constituir matéria prima desta.

Defendeu que todos os insumos, inclusive óleo diesel, utilizados na produção de cana de açúcar comporão o seu custo final e ensejarão crédito a ser deduzido na saída do produto acabado - açúcar sujeito ao regime da não cumulatividade.

Em síntese, todos os insumos utilizados nos dois processos de produção (cana de açúcar) e fabricação (açúcar) ensejam direito a crédito do PIS e da COFINS.

Argumentou ser impossível imaginar a produção de cana de açúcar sem o emprego e utilização de caminhões, tratores, carretas e equipamentos, etc. que, no caso dos veículos auto-propulsores são movidos a diesel, implicando no direito ao crédito sobre as aquisições desse insumo.

Acréscitou que os insumos empregados no tratamento de água integram o grupo de produtos intermediários indispensáveis ao processo industrial, ressaltando que sem eles a água se tornaria inservível para a lavagem da cana (matéria prima) e funcionamento da caldeira, que é o coração da unidade fabril, razão pela qual o direito ao correspondente crédito se revela indiscutível.

Refutou também a glosa e a vedação ao crédito proporcional ao valor das saídas para exportação, transcrevendo os dispositivos legais que o amparam.

Por fim, fez considerações sobre interpretação da lei, justiça e legalidade, requerendo o reconhecimento total do crédito pleiteado, além da comunicação da decisão no endereço do patrono da requerente.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 341/362), em que, por unanimidade de votos, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2013 a 30/06/2014

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: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2003 a 30/06/2004

INTIMAÇÃO AO ADVOGADO.

Na fase do contencioso administrativo, as intimações são feitas no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em 22/8/2014, a recorrente foi cientificada da decisão primeira. Inconformada, em 9/9/2014, protocolou o recurso voluntário de fls. 396/431, em que, no que tange apenas à glosa dos créditos, reafirmou as razões de defesa suscitadas na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

No recurso em apreço, a recorrente não questionou o critério rateio estabelecido pela fiscalização (ou a glosa e a vedação ao crédito proporcional ao valor das saídas para exportação), logo, a controvérsia remanescente cinge-se apenas em relação à glosa dos créditos apropriados sobre os valores das aquisições de (i) insumos empregados nas áreas de cultivo da cana de açúcar (plantio de cana e cana soca), (ii) insumos utilizados na estação de tratamento de água e (iii) óleo diesel consumido pelos veículos autopropulsados utilizados no transporte da cana de açúcar da área de coleta (plantação) até os portões de entrada da unidade fabril (usina).

Da glosa dos créditos apropriados sobre a aquisição dos insumos aplicados na área de produção de rural.

De acordo com item 4 da Informação Fiscal (fls. 234/237), que serviu de base para a prolação do questionado despacho decisório, a glosa dos créditos apropriados sobre as aquisições (i) dos bens empregados nas áreas de cultivo da cana de açúcar e (ii) do óleo diesel consumido pelos veículos autopropulsados utilizados no transporte da cana foi motivada pelo fato de que os correspondentes bens, adquiridos no período, não se enquadravam no conceito de insumo, definido no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porque se tratavam de bens considerados insumos indiretos de produção, ou seja, aplicados na produção da cana de açúcar, mas não na produção do açúcar e do álcool, o produto final vendido pela recorrente.

Embora tenha utilizado a expressão “insumos do insumo”, em vez de “insumos indiretos”, na essência, o Colegiado de julgamento de primeiro grau manteve a glosa integral dos referidos créditos, com base no mesmo entendimento esposado pela fiscalização, conforme se infere do teor do fragmento extraído do voto condutor julgado, que segue transcrito:

*No caso da interessada, seu produto final sujeito à tributação não cumulativa é o açúcar. Portanto, apenas os insumos utilizados na sua produção é que são passíveis de gerar crédito, o que não se aplica aos insumos utilizados na produção da cana de açúcar, a qual não constituiu produto final seu. **Esses insumos, empregados na produção da cana de açúcar, são, em última análise, insumos do insumo.** Se, de modo diverso, a contribuinte vendesse a cana de açúcar por ela produzida, esse seria também um produto final seu, cujos insumos nele empregados gerariam direito a crédito. (grifos não originais)*

Em suma, para a fiscalização e o Colegiado julgador *a quo*, os bens utilizados na produção da cana de açúcar não eram insumos, porque este não era o bem final fabricado e vendido pela recorrente. Por esse entendimento, somente os bens utilizados diretamente na fabricação do açúcar e do álcool, os bens finais fabricados e vendidos pela recorrente, eram insumos e propiciavam a apropriação dos créditos em questão.

De outra parte, a recorrente alegou que fazia jus aos créditos glosados, porque os respectivos bens eram insumos, uma vez que foram utilizados na produção da cana de açúcar, a principal matéria prima agrícola utilizada no processo de fabricação do açúcar e do álcool, os produtos finais por ela vendidos e cuja receita integrou a base de cálculo das citadas contribuições.

Segundo a recorrente, por exercer atividade agroindustrial de produto agrícola de produção própria todo o seu ciclo de produção compreendia duas fases: a fase de produção agrícola (a produção da cana de açúcar) e a fase de industrialização da cana de açúcar (produção do açúcar e do álcool). Assim, nas palavras da recorrente, “o ciclo de produção completo tem início com o plantio da cana de açúcar, passando pelo trato cultural, ensejando o corte, o carregamento, o transporte do campo para a unidade fabril e nesta, realizando o processamento da matéria prima que resulta no produto final constituído do açúcar e álcool e outros subprodutos que são comercializados no mercado interno e externo.”

Do cotejo dos dois entendimentos, infere-se que o ponto fulcral da controvérsia cinge-se à definição do ciclo de produção da atividade agroindustrial exercida pela recorrente, consistente na fabricação de álcool e açúcar, a partir da industrialização da cana de açúcar, matéria prima agrícola de produção própria.

O deslinde da controvérsia exige prévia resposta a seguinte indagação: onde se inicia e termina o ciclo de produção da atividade agroindustrial ou de agroindústria?

Embora não haja consenso na doutrina especializada, no essencial, a maioria entende que a agroindústria compreende a realização simultânea das atividades de produção rural e de industrialização da matéria prima agropecuária de produção própria ou de produção própria e terceiros. Assim, para ser considerada agroindústria, a pessoa jurídica, necessariamente, deverá industrializar parte ou a totalidade da matéria prima agropecuária de produção própria. Nesse caso, o produtivo da agroindústria tem início na fase de produção rural ou agropecuária e término no final da fase de fabricação ou industrialização da matéria prima agropecuária. Portanto, trata-se de ciclo produtivo que compreende duas atividades: atividade de produção rural ou agropecuária e de fabricação ou industrialização de matéria prima agropecuária.

No mesmo sentido, para fins de incidência da contribuição previdenciária, no *caput* do art. 22-A da Lei 8.212/1991¹, a agroindústria foi definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica consiste na industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. A contrário senso, se realizar apenas a fabricação ou industrialização de matéria prima agropecuária produzida por terceiros, inequivocamente, a pessoa jurídica não se enquadra como agroindústria, mas somente como indústria.

Com base na referida definição legal, pode-se afirmar que a atividade agroindustrial compreende a atividade de produção rural ou agropecuária conjugada com a atividade de industrialização da matéria prima agropecuária de produção própria, ou de produção própria e de terceiro (produção mista).

Dessa forma, por realizar a industrialização de matéria prima agropecuária de produção total ou parcialmente própria, a atividade agroindustrial, necessariamente, contempla duas atividades interligadas, interdependentes e indissociáveis, a saber: a atividade de produção

¹ "Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001)."

rural ou agropecuária e a atividade de fabricação ou industrialização de bem origem agropecuária destinado à venda.

E o art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, contempla tanto a atividade de “produção” quando a atividade de “fabricação” de bens ou produtos destinados à venda. A primeira atividade, certamente, contempla a atividade de produção rural ou agropecuária, e a segunda abrange a atividade de fabricação do açúcar e do álcool, portanto, ambas integram o ciclo de produção da recorrente.

Dada essa característica, no âmbito da atividade agroindustrial, insumo de produção ou fabricação não é somente os bens e serviços consumidos ou aplicados na fase de fabricação ou industrialização do açúcar e do álcool, mas também os bens e os serviços consumidos e aplicados na fase de produção rural ou agropecuária.

Assim, por integrar o ciclo produção do produto final vendido pela recorrente, no caso em tela, não há a alegada falta de previsão legal, suscitada pela fiscalização, para excluir do conceito do insumo os bens e serviços aplicados na atividade de produção da cana de açúcar (fase de produção rural ou agropecuária), desde que atendidas as demais condições estabelecidas no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ora, se a própria fiscalização reconheceu que a recorrente faria jus aos créditos nas vendas da cana de açúcar de produção própria, logo não há razão plausível para não admitir a apropriação de tais créditos no caso de a própria recorrente utilizar o referido produto como matéria prima no processo de fabricação do açúcar e do álcool, os produtos finais por ela vendidos.

No mesmo sentido, o entendimento esposado nos seguintes julgados deste Conselho:

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS.

Na incidência não cumulativa do PIS, instituída pela Lei nº 10.637/02 e da Cofins, instituída pela Lei nº 10.833/03, devem ser compreendidos por insumos somente bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, ou seja, que integrem o processo produtivo e que com eles estejam diretamente relacionados.²

REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA.

Os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda. O art. 22A da Lei nº 8.212/91 considera "agroindústria" a atividade de industrialização da matéria-prima de produção própria. Sendo assim, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim

² BRASIL. CARF. CSRF. 3ª Turma. Ac. nº 9303-002.628. Rel. Rodrigo Possas.

*de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.*³

COFINS. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. POSSIBILIDADE.

*Não existe previsão legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial, separando a produção da matéria-prima (toras de eucalipto) da fabricação de celulose, com o fim de rejeitar os créditos apropriados na primeira etapa da produção. Os art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permitem o creditamento relativo aos insumos aplicados na produção ou fabricação de bens destinados a venda.*⁴

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE ÁLCOOL E AÇÚCAR. INSUMOS.

*Geram direito a crédito do PIS não-cumulativo as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na produção da empresa, no caso, transporte de cana e transporte de olhadura; transporte, pago a pessoa jurídica, de trabalhadores rurais envolvidos na atividade de corte da cana-de-açúcar e as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados no maquinário agrícola ligado ao corte e carregamento da cana de açúcar, assim como, nos caminhões que transportam a cana da lavoura até a unidade industrial, por se tratarem de bens ou serviços utilizados em etapas da produção do açúcar e do álcool.*⁵

No caso em tela, é fato incontroverso que a recorrente exerce, simultaneamente, as atividades de produção de matéria prima agrícola e de industrialização da referida matéria prima, ou seja, ela a própria produz a cana de açúcar, que é utilizada como matéria prima na fabricação dos produtos finais açúcar e álcool vendidos no mercado interno e externo.

Com base nesse entendimento, deve ser restabelecido a glosa dos créditos apropriados sobre os valores de aquisição (i) dos bens empregados nas áreas de cultivo da cana de açúcar (plantio de cana e cana soca) e (ii) do óleo diesel utilizado nos veículos autopropulsados utilizados transporte da cana de açúcar entre a área de coleta (plantação) até os portões de entrada da unidade fabril (usina), haja vista que o único motivo apontado pela fiscalização foi o fato de tais bens não terem sido aplicados diretamente no processo de fabricação dos produtos finais açúcar e álcool, mas na produção da cana de açúcar.

Da glosa dos créditos apropriados sobre a aquisição dos bens utilizados na estação de tratamento de água.

No subitem 4.2 da referida Informação Fiscal, a fiscalização descreveu o motivo porque glosou os créditos em apreço com os seguintes dizeres:

³ BRASIL. CARF. 3ª Seção. 4ª Câmara. 3ª Turma Ordinária. Ac. nº 3403-002.821. Rel. Antonio Carlos Atulim.

⁴ BRASIL. CARF. 3ª Seção. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Ac. nº 3301-002.270. Red. Andrada Márcio Canuto Natal.

⁵ BRASIL. CARF. 3ª Seção. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Ac. nº 3301-001.289. Rel. Fábio Luiz Nogueira.

A relação das notas fiscais anexas à folha de no 218, descrevem as aquisições de insumos, os quais foram utilizados na estação de tratamento de água.

Embora a estação de tratamento de água faça parte da unidade fabril, os insumos utilizados na ETA são aplicados na água, portanto não entram em contato direto com o produto açúcar.

A fiscalização procedeu a glosa dos créditos em apreço, baseada na orientação normativa veicula no art. 66, § 5º, I, “a” da Instrução Normativa SRF 247/2002, relativa a Contribuição para PIS/Pasep, e no art. 8º, § 4º, I, “a”, da Instrução Normativa SRF 404/2004, que adotou, para os bens aplicados na produção ou fabricação, a definição de insumo baseada no contacto físico, caracterizado pelo desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, conforme definido na legislação do IPI, em especial, nos esclarecimentos prestados nos Pareceres Normativos CST 181/1974 e 65/1979.

Esse não é o entendimento deste Relator nem da maioria dos integrantes deste Conselho e, em particular, dos integrantes deste Colegiado. Para fins de apropriação de crédito das contribuições, previsto no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a definição de insumo de produção ou fabricação compreende os bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou à prestação de serviços, independentemente de ter havido contato físico ou incorporado diretamente ao bem produzido ou fabricado e ao serviço prestado. Nesse sentido, são insumos de produção não só os bens que aplicados diretamente na produção ou fabricação, mas também aqueles que indiretamente compõem o custo de aquisição dos bens aplicados na produção.

No caso, os bens aplicados no tratamento da água, inequivocamente, integram o custo de aquisição da água tratada e como tais devem ser considerados como insumos indiretamente aplicados na fabricação do açúcar e do álcool. E nessa condição, diferentemente, do que entendeu a fiscalização tais bens são insumos de produção e como tais geram créditos das referidas contribuições.

Com base nessas considerações, propõe-se o restabelecimento do direito de dedução do valor do crédito objeto da glosa em apreço.

Da conclusão.

Por todo o exposto, vota-se pelo provimento do recurso, para restabelecer o direito da recorrente aos créditos glosados, os quais deverão ser apropriados de acordo com o critério de rateio definido no subitem 3.2 da Informação Fiscal.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

