



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13866.000082/2005-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-002.680 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 13 de abril de 2023
Recorrente TIETE AGROINDUSTRIAL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/02/2014 a 30/06/2014

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as indumentárias e locação de mão de obra terceirizada para ser empregado no processo produtivo.

CRÉDITOS. CUSTOS/DESPESAS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. FROTA PRÓPRIA. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria de caminhões para o transporte de produtos em elaboração entre os estabelecimentos do contribuinte, bem como nas empilhadeiras para movimentação da produção, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte descontar/aproveitar créditos sobre tais custos/despesas

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (relatora), Mateus Soares Oliveira e Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Relatório

Trata o presente processo de Declaração de Compensação (fls. 2/7) de crédito da Cofins de fevereiro a junho de 2004, no valor de R\$ 153.382,61, com débito do IRPJ do ano-calendário de 2004, no valor de R\$ 89.184,30.

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação (fls. 2/7) de crédito da Cofins de fevereiro a junho de 2004, no valor de R\$ 153.382,61, com débito do IRPJ do ano-calendário de 2004, no valor de R\$ 89.184,30.

A DRF de São José do Rio Preto(SP), por meio do despacho decisório de fl. 233/237, reconheceu parcialmente o crédito (R\$ 99.011,30) e homologou a compensação até o limite do crédito reconhecido.

A decisão baseou-se na Informação Fiscal de fls. 207/217.

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. 243/276, 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.

Acrescentou 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.

O acórdão de nº **14-52.663**, da 4ª Turma da DRJ/POA, manteve o despacho decisório, tendo em vista para que os créditos de insumos sejam compensados, devem ser efetivamente utilizados no processo produtivo, ou seja, deve haver uma relação direta entre o direito ao crédito do insumo (bens e serviços) e a posterior ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, qual seja, a receita advinda da venda do serviço final ou do produto fabricado. E mais, para a DRJ o crédito, neste caso, é calculado sobre o valor dos insumos adquiridos para fabricação de produtos destinados à venda, neste caso o açúcar, não a cana de açúcar. Por fim, parece que a recorrente se equivocou quanto à alegação sobre *a glosa e a vedação ao crédito proporcional ao valor das saídas para exportação*, pois elas simplesmente não existiram. Ao contrário, o valor de crédito reconhecido, R\$ 99.011,30, é justamente relativo às saídas para exportação, como claramente demonstrado nas planilhas de apuração às fls. 213/215.

A recorrente tomou ciência da decisão, e interpôs Recurso Voluntário (fls. 373-408), repisando os argumentos já apresentados em sede de impugnação.

É o relatório

Voto

Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, e dele tomo conhecimento.

Não é demais enfatizar que se tratava de matéria controversa – pois, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa (Grifos meus):

“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.”

Definiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

Nessa linha, efetivamente a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, tal como já entendia, expresse que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pela contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade. Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante recordar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final),

enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos. Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e serviços que integram o custo de produção.

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis* (Grifos meus):

"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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)".

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições: [...]
§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas."

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário. Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Marco Aurélio Grego (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto

ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI. Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, para tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento.

Pragmaticamente, observa-se a empresa em atento exerce atividade agropastoril, e conforme contrato social as fls. 82, seu objetivo é:

Artigo 3º - A sociedade tem por objetivo social:

1)- a exploração das atividades agrícolas e pastoris, principalmente a exploração da cultura de cana-de-açúcar, café e cereais, em terras próprias ou de terceiros, inclusive mediante a congregação de esforços e partilha dos frutos, sob o regime de parceria rural;

2)- indústria e comércio de álcool anidro e hidratado, açúcar e respectivos subprodutos, inclusive a importação e exportação dos mesmos e,

3)- fabricação e comercialização de ingredientes para alimentação animal.

Os créditos identificados como insumos pelo contribuinte se tratam de:

- Óleo diesel utilizado em caminhões, tratores, carretas e equipamentos
- insumos aplicados no tratamento da água utilizada e reutilizada no processo de industrialização do açúcar.

Ao meu ver, no entanto, os produtos relacionados acima estão diretamente ligados ao processo produtivo da recorrente (atividade agropastoril) capazes de serem enquadrados no conceito de insumos.

Sendo assim, voto no sentido de conceder provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta