



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14112.720301/2014-12
ACÓRDÃO	3102-002.657 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IACO AGRÍCOLA S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO BÁSICO. POSSIBILIDADE

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para reverter a glosa de fretes nas aquisições de mercadorias sujeitas à alíquota zero.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Luiz Carlos de Barros Pereira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Keli Campos de Lima (suplente convocada) e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Karoline Marchiori de Assis, substituída pela conselheira Keli Campos de Lima.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

O Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de PIS/Pasep -Mercado Interno do 3º trimestre de 2013.

O valor pleiteado foi de R\$ 122.463,11, conforme pedido protocolado sob nº 2.569/2014, deferido parcialmente nos termos do Despacho Decisório (DD) nº 0531/2016 -DRF/CGE (fls. 1.022 e 1.023).

Enviado o processo à Seção de Fiscalização da DRF/Campo Grande, foi efetuada a análise quanto ao pedido. Na Informação Fiscal (fls. 1.005 a 1.008) está detalhado o procedimento relativo ao exame realizado e a apuração efetuada. Foi apresentada, também, Dcomp que utiliza crédito decorrente de ressarcimento.

O deferimento parcial do pedido teve como motivação a glosa de créditos, conforme excertos da Informação Fiscal abaixo:

1.2. Disposições legais sobre o uso dos créditos.

Em relação aos créditos de bens e serviços utilizados como insumos, vale salientar que somente geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação dos valores devidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos moldes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, os custos, despesas e encargos estritamente nele discriminados, não havendo previsão legal para a apuração de créditos sobre outros custos, despesas ou encargos da pessoa jurídica no desenvolvimento de suas atividades, ainda que necessários a elas. Consideram-se insumos, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No caso de bens, para que estes possam ser considerados insumos, é necessário que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado. Bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com aqueles itens não geram direito à apuração de créditos na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas sobre as receitas auferidas com vendas de álcool produzido.

Portanto é vedado, também, o desconto de créditos das contribuições em relação aos gastos com a aquisição de peças e serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos não empregados nos processos de industrialização dos quais resultem tais produtos. Portanto, não ensejam a apuração de créditos os dispêndios com a aquisição de peças e serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no cultivo da cana de açúcar. Tais bens e serviços não se caracterizam como insumos, assim entendidos como aqueles

diretamente utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

[...]

Foram utilizados para conferência, os valores de aquisições lançados nos livros comerciais e fiscais, e a relação das Notas Fiscais entregues. Através do SPED Contribuições, verificamos os valores dos créditos disponíveis para utilização, bem como os valores lançados a título de créditos objetos de pedidos de ressarcimento, conforme verifica-se no ANEXO I - Controle dos Créditos da EFD Contribuições.

Baseado no item 1.2. (Disposições legais sobre o uso dos créditos) as Notas relacionadas pelo contribuinte como sendo de insumos, entregues em 10/10/2016, foram segregadas, gerando 3 (três) demonstrativos, conforme abaixo:

ANEXO II - Relação de Todas as Notas Fiscais - Insumos (item 2.1.); ANEXO III - Relação de Notas Fiscais Relativas à Atividade Agrícola -Insumos (item 2.5.); ANEXO IV- Relação de Notas Fiscais Não Enquadradas como Insumo; No Anexo IV, foram relacionadas as Notas Fiscais relativa a aquisição de:

Produto Motivo do Não Enquadramento -Cana de Açúcar:Insumo da atividade agrícola -Combustível:Base de cálculo já inclusa na Linha 04 da Ficha 06A - Comissão sobre vendas Não há previsão legal -Itens de consumo diversos (alimentos, eletrodomésticos, produtos hospitalares, produtos de limpeza, relógio de ponto etc):Não há previsão legal -Frete e carretos de álcool:Base de cálculo já inclusa na Linha 06 da Ficha 06A Foram desconsiderados como base de cálculo de créditos passíveis de compensação os valores constantes no ANEXOS III e IV.

A diferença ((ANEXO II) - ((ANEXO III + ANEXO IV)) resultou na Base de Cálculo de Bens e Serviços Utilizados como Insumos apuradas por esta fiscalização, conforme o ANEXO V - Apuração da Base de Cálculo dos Créditos dos Insumos.

A ciência quanto ao DD ocorreu em 27 de dezembro de 2016, conforme Termo de Ciência à fl. 1.035.

Em 25 de janeiro de 2017, foi protocolada a manifestação de inconformidade (fls. 1.037 a 1.076), a qual menciona o deferimento parcial do pleito em face da Informação Fiscal acima referenciada. Nessa manifestação foi alegado, em síntese:

a) "... a Informação Fiscal em nada ajuda, pois alude, genérica e laconicamente, ao fato de que 'não ensinam a apuração de créditos os dispêndios com a aquisição de peças e serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no cultivo da cana de açúcar' e, novamente, que "'bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos";

b) "constata-se erro na formação da base de cálculo dos créditos dos insumos", conforme salientado;

c) "a discussão se cinge à qualificação jurídica como insumo das despesas incorridas, não havendo qualquer questionamento quanto à sua existência e materialidade";

d) "segundo o CARF, insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, 'partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo' (acórdão nº 9303-003.069, j. em 13 de agosto de 2014.)";

e) "da mesma forma, também é do CARF o entendimento de que insumos 'são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente.' (acórdão nº 3402003.076. j. em 18 de maio de 2016)";

f) "... o próprio CARF já consignou a possibilidade de deferimento de créditos a partir de gastos incorridos não só na produção direta de açúcar e álcool, mas também os gastos incorridos no cultivo da cana-de-açúcar, que lhes serve de insumo";

g) é feita toda a descrição do processo produtivo da interessada;

h) "a atividade da agroindústria é a produção de etanol de forma verticalizada. Ou seja, a própria Contribuinte planta a cana-de-açúcar necessária para a sua produção e, posteriormente, transforma-a em álcool";

i) aduz a interessada que embora não "concorde com a indevida transferência de ônus para a Contribuinte complementar a lacunosa informação fiscal que motivou o genérico indeferimento dos pleitos de ressarcimento de crédito" discrimina, por categorias, "as despesas incorridas ... , as quais levam à conclusão de que todas as despesas que ora se pretende ver ressarcida foram essenciais e vitais à atividade produtiva de etanol";

j) apresenta, então, as categorias, "com sua documentação probante, a qual conta com (I) laudo demonstrando a sua essencialidade e pertinência ao processo produtivo de etanol, (II) planilha das notas fiscais pertinentes e (III) cópia das notas

i	CATEGORIA DE INSUMO	Doe.
s	<i>Serviços Agrícolas</i>	02
c	<i>Frete de Insumos Agrícolas</i>	03
a	<i>Óleos, Lubrificantes e Combustíveis</i>	04
i	<i>Frete de Óleos, Lubrificantes e Combustíveis</i>	05
s	<i>Serviços de Manutenção</i>	06
"	<i>Peças de Manutenção</i>	07
.	<i>Frete de Peças de Manutenção</i>	08
k) "	<i>Pneus e Câmaras</i>	09

.. não é dada à autoridade fiscal se imiscuir em decisões operacionais e gerenciais da

empresa. Em outras palavras, a opção pela atuação de forma verticalizada, ao invés de horizontalizar sua produção, não pode ser tomada, agora, em seu detrimento";

l) "... considerando que 'o termo inicial da correção monetária deve ser considerado como sendo a data do protocolo dos pedidos administrativos de ressarcimento', visto que era essa a 'data em que os créditos poderiam ter sido aproveitados', é de rigor que, a partir dessa data, se 'confira o direito à correção monetária'";

m) "... é igualmente necessário, que se homologue a integralidade da declaração de compensação formalizada";

n) "... é de rigor que, desde logo, seja afastada a aplicação da multa isolada".

Ao final são veiculados os pedidos:

a) exclusão da glosa e o reconhecimento do direito do crédito pleiteado, atualizado, pela taxa SELIC, desde o protocolo do pedido;

b) homologação da Dcomp apresentada e afastamento da multa isolada;

c) é requerida perícia técnica, destinada a avaliar a qualificação como insumos dos bens e serviços utilizados no processo produtivo.

Em 27 de março de 2020, por decisão judicial (liminar), foi determinado que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande - MS, analisasse e proferisse decisão relativamente ao presente processo no prazo de noventa dias (fls. 1.099 a 1.104).

Posteriormente, em sede de Agravo de Instrumento, o TRF3 concedeu a antecipação de tutela para que a decisão seja proferida em dez dias úteis (fls. 1.109 a 1.112).

Ato contínuo, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal de Campo Grande-MS julgou a Manifestação de Inconformidade do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

PRODUÇÃO DE PROVAS. DILIGÊNCIA E PERÍCIA. A impugnação deverá ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, submetendo-se os pedidos de perícia e diligência à decisão do julgador.

INFORMAÇÃO FISCAL. LACUNA. ATIVIDADES GERENCIAIS. NÃO-INTERFERÊNCIA.

A simples alusão a lacunas na informação fiscal, base do Despacho Decisório, não enseja qualquer manifestação, também não tendo havido interferência do Fisco nas atividades gerenciais da pessoa jurídica, mas simplesmente a interpretação dos fatos quanto ao aspecto tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

CRÉDITO. PERÍODO DE FORMAÇÃO.

O período considerado para a formação da base de cálculo dos créditos deve ser corrigido para que seja considerado aquele indicado pela requerente.

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. PRODUÇÃO VERTICALIZADA. INSUMO DO INSUMO.

A permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica).

CORREÇÃO MONETÁRIA.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

COMPENSAÇÃO DECLARADA.

A Declaração de Compensação que utiliza o crédito decorrente do ressarcimento deve ser homologada até o limite do crédito reconhecido na decisão.

Processo 14112.720301/2014-12DRJ/CGE Acórdão n.º 04-52.645Fls. 2 MULTA ISOLADA. PROCESSO À PARTE.

A multa isolada em face de compensação não homologada é controlada em processo à parte.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em seguida, devidamente notificada, a empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No recurso voluntário, a Empresa suscitou as mesmas questões de mérito quanto as glosas remanescentes, repetindo as argumentações apresentadas na manifestação de inconformidade quanto ao indeferimento parcial do crédito pleiteado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme relatado, a lide trata de pedido de ressarcimento da Recorrente decorrente de suposto direito creditório correspondente ao PIS não cumulativa do 3º Trimestre de

2013, no montante de R\$ 122.463,11, referente crédito básico na aquisição de insumos utilizados na fabricação de mercadorias não tributados no mercado interno.

A DRJ, balizada nos conceitos de insumos pelos critérios da essencialidade e relevância, acolheu parte da manifestação de inconformidade, mas restou controversa a glosa sobre as despesas com fretes de insumos agrícolas não gerariam crédito (fertilizantes, calcário, gesso e fosfato), pois tais insumos foram tributados à alíquota zero.

Inicialmente, cabe frisar que a empresa, objeto do procedimento fiscal, exerce a atividade de agroindústria, localizada no Centro-Oeste do Brasil. No exercício da sua atividade, planta cana na fase agrícola e produz álcool e açúcar na fase industrial para venda.

Feitas essas breves considerações para melhor entendimento das matérias em debate, passa-se à análise da matéria controversa.

Fretes sobre a aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero

Neste tópico, o acórdão recorrido manteve a glosa do crédito básico apurado pela recorrente mediante o mesmo entendimento de que o frete na aquisição de insumo sujeito à alíquota zero comporia o custo do produto transportado e por isso não daria direito a crédito.

Segundo exposto, as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem sujeito à alíquota zero, conforme art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999. Portanto, estando a mercadoria sujeita à alíquota zero ou crédito presumido o frete a ela vinculado não gera direito a crédito ou geraria crédito parcial equivalente ao crédito presumido em observância ao art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei no 10.865, de 2004)

Observa-se, no entanto, que o dispositivo transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de vedação de creditamento de serviços sujeitos à tributação incorridos com bens não sujeitos a tributação (que é o caso do presente processo).

Tem-se, assim, por insubsistente a subsunção efetuada pela Auditoria Fiscal no sentido de que o fato do produto transportado não ser onerado pelas contribuições ou sujeito ao crédito presumido, o frete, por compor o custo do produto adquirido, seguiria o mesmo regime

dele, não permitindo totalmente ou parcialmente, dessa forma, créditos dos serviços a ele associados.

Dessa forma, tratando-se o serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições ou sujeito ao crédito presumido, as despesas com frete oneradas pelas contribuições devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade totalmente, na condição de serviços utilizados também como insumos essenciais ao processo produtivo.

Nesse sentido, já foi decidido por esta 3ª Seção em casos semelhantes, conforme as ementas parciais de alguns acórdãos, abaixo reproduzidos:

FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO.

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

(Acórdão nº 3302005.813– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 24 de setembro de 2018, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(Acórdão nº 3302004.890 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 25 de outubro de 2017, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui insumo, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

(Acórdão nº 9303-014.885, sessão de 14 de março de 2024, relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, Câmara Superior de Recursos Fiscais)

Assim, deve ser cancelada a glosa dos fretes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou não onerados pelas contribuições ao PIS e COFINS.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para reverter a glosa de fretes nas aquisições de mercadorias sujeitas à alíquota zero.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo