ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10410.723727/2011-51

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10410.723727/2011-51
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-004.918 – 3ª Turma**
Sessão de	10 de abril de 2017
Matéria	PIS e COFINS
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	USINA CAETÉ S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2008 a 30/09/2009

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2008 a 30/09/2009

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos e Andrada Márcio Canuto Natal, que lhe deram provimento parcial, apenas quanto à aquisição de graxa.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, tempestivo, interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do Acórdão nº 3403-002.319, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, de 25 de junho de 2013, que possui a seguinte ementa:

> ***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS***
>
> *Período de apuração: 01/03/2008 a 30/09/2009*
>
> *PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. RATEIO DOS INSUMOS. ART. 3º, § 7º, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. PROPORÇÃO ENTRE RECEITAS SUJEITAS AOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO-CUMULATIVO.*
>
> *A venda de álcool para fins carburantes deve ser tratada como receita sujeita ao regime cumulativo de incidência, para a determinação da proporção entre receitas sujeitas aos regimes cumulativo e NÃO-CUMULATIVO, que será aplicada no rateio das aquisições dos insumos que geram direito de crédito.*
>
> *PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. ART. 3º, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. DEMONSTRAÇÃO.*
>
> *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 depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte. A falta desta demonstração impede o reconhecimento do direito de crédito.*
>
> *PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.*
>
> *Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro,*

transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. DEPRECIAÇÃO. BENS ADQUIRIDOS ANTES DE 01/05/2004. VEDAÇÃO DO ART. 31 DA LEI 10865/2004. SÚMULA CARF 2.

Por força do art. 31 da Lei nº 10.865/2004, é vedado o crédito relativo à depreciação ou amortização de bens e direito de ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004. Disposição legal que não pode ser afastada por Tribunal Administrativo, conforme entendimento cristalizado na Súmula CARF nº 2.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

O presente processo refere-se a lançamento de PIS e COFINS, acrescido de multa de ofício e juros Selic, sobre fatos geradores ocorridos no período de 31/03/2008 a 30/09/2009.

O lançamento foi integralmente mantido no julgamento de primeira instância.

A 3ª TO da 4ª Câmara da Terceira de Julgamento do CARF assim decidiu: **(i) por unanimidade de votos**, reconheceu-se o direito à tomada do crédito sobre as aquisições de graxa; serviços de transportes diversos, movimentação de mercadoria e despesas com carregamento; transportes de adubo/gesso; transportes de bagaço; transportes de barro/argila; transportes de calcário/fertilizante; transportes de combustível; transportes de sementes; transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial; transporte de fuligem/cascalho/pedras/terra/tocos; transporte de materiais diversos; transporte de mudas de cana; transporte de resíduos industriais; transporte de torta de filtro; transporte de vinhaças; serviços de análise de calcário e fertilizantes; serviços de carregamento; análise de solo e adubos e negar provimento quanto aos demais itens não especificados nos tópicos seguintes; **(ii) por maioria de votos**, reconhecer o direito à tomada do crédito sobre gastos com serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e gastos com aquisição de materiais de limpeza, gasto com serviço de manutenção de rádio amadores, gastos com arrendamento rural de pessoas jurídicas; e negar provimento quanto aos gastos com materiais, serviços e combustíveis aplicados em veículos leves; **(iii) pelo voto de qualidade**, negar provimento quanto ao direito à tomada de crédito em relação aos gastos com aquisição de antenas para rádio amador; baterias; carregadores de baterias/pilhas; fontes de alimentação; e de ferramentas necessárias ao corte, trato, formação e colheita da cana-de-açúcar, e de ferramentas para a manutenção de máquinas e equipamentos.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 3.872 a 3.901), suscitando divergência em relação ao conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS e, alternativamente, a forma de apropriação dos custos de formação das lavouras.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi integralmente admitido pela comprovação da divergência suscitada, no que diz respeito ao conceito de insumo utilizado

para fins de creditamento de PIS e COFINS, conforme despacho de admissibilidade às fls. 3.903 a 3.905.

O sujeito passivo apresentou suas contrarrazões às fls. 3.918 a 3.932.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Conforme relatado, o tempestivo recurso foi integralmente admitido pela comprovação da divergência suscitada, no que diz respeito ao conceito de insumo utilizado para fins de creditamento de PIS e COFINS, conforme despacho de admissibilidade às fls. 3.903 a 3.905.

Enquanto a Egrégia Turma aplicou uma interpretação própria para o termo "insumo" na legislação de PIS e COFINS para fins de creditamento, trabalhando uma acepção intermediária entre o conceito de matéria-prima, material intermediário e de embalagem, da legislação do IPI, e os custos e despesas operacionais, do Imposto de Renda, assentando que o termo "insumo" abrangeria os bens e serviços utilizados no processo produtivo, os acórdãos paradigmas apresentados decidiram de modo diverso, empregando um alcance mais restritivo do termo "insumo" insculpido nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, baseado nas INs SRF 247/02, 358/03 e 404/04, bem assim, Parecer Normativo CST 65/79, aproximando-o ao conceito de matéria-prima, produtos intermediário e de embalagem vigente para a legislação do IPI.

Diante da comprovação do dissídio jurisprudencial alegado e atendido os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso.

Portanto, a matéria devolvida ao Colegiado cinge-se à questão do **conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS, em uma usina de açúcar e álcool.**

Os arts. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, dispõem sobre a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos relacionados a bens e serviços, utilizados como "insumo" na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Visando normatizar o termo "insumo" a Receita Federal editou as Instruções Normativas, IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, no caso do PIS e IN SRF nº 404/04, art. 8º, § 4º para a Cofins. Nelas, o fisco limitou a abrangência do termo "insumos" utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria-prima, ao produto intermediário, ao 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. Em se tratando de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços. Necessário, ainda, que os bens não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem assim, os serviços sejam prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou prestação do serviço.

De modo a esclarecer o alcance de tais normas em relação a casos concretos, foram editadas diversas Soluções de Consultas, por vezes conflitantes, as quais acabaram por ensejar a elaboração de inúmeras Soluções de Divergência. Na sequência dos acontecimentos, decorridos alguns anos desde a edição das leis criadoras do PIS e da Cofins na sistemática não cumulativa, percebe-se ser cada vez mais intenso o coro a rejeitar a não cumulatividade dessas contribuições de modo tão restritivo, nos moldes do IPI.

A jurisprudência do CARF caminhou no sentido a considerar que o conceito de insumos trazido pelas normas de regência se posiciona de forma intermediária entre o conceito restritivo do IPI e aquele mais extensivo (do IRPJ). Soluções que aplicam puramente a legislação do IPI ou do IRPJ estão ficando como posições isoladas e não mais tem prosperado, em termos de votação das inúmeras turmas que tratam da matéria.

Entendo que o termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos.

Em casos similares de minha relatoria (Acórdão 9303-002.630 e 9303-003.195), este colegiado aplicou esse conceito intermediário, entendendo como "insumo" aquele elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

O STJ tem reconhecido o direito aos créditos de PIS e COFINS com base no critério da essencialidade, conforme extrai-se do excerto da ementa do REsp 1.246.317:

> *5. São "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.*

Com efeito, o conceito a ser utilizado nesse voto será a relação direta com o processo produtivo, dentro do critério da essencialidade (se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção, e se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços), além de outras permissivas contidas na lei, por óbvio.

Feitos todos esses comentários, passemos à análise dos insumos, objeto do presente caso.

Conforme dispõe o artigo 2º do Estatuto Social da Recorrida, seu objeto social consiste: (i) cultivo, extração e industrialização da cana-de-açúcar e seus derivados industriais; (ii) produção e comercialização de energia elétrica; (iii) comercialização da

produção própria de seus produtos e de terceiros; (iv) comercialização de produtos e mercadorias de terceiros; (v) exportação de produção própria e de terceiros; (vi) importação; e (vii) participação no capital de outras empresas.

Trata-se de uma agroindústria que cultiva e extrai cana-de-açúcar, e seu processo produtivo engloba desde o cultivo e a extração da matéria-prima, industrialização até a comercialização dos produtos.

Conforme se verifica no Relatório "Do cultivo ao início da industrialização" (fls.3645 a 3663), o processo produtivo da cana-de-açúcar compreende o cultivo, extração e industrialização da gramínea denominada *Saccharum officinarum*, para fins de comercialização da produção própria de seus produtos e de terceiros.

Em atendimento ao já referido conceito intermediário de insumo, dentro do critério da essencialidade, os gastos incorridos no cultivo e na manutenção da lavoura de cana-de-açúcar, necessários para a produção da referida gramínea, indubitavelmente devem ser considerados para atendimento da sistemática não cumulativa.

Assim, considera-se como insumo, por se tratar de gastos incorridos essenciais e diretamente ligados ao processo produtivo, os seguintes serviços: **análise de calcário e fertilizantes; análise de solo e adubos; manutenção em roçadeiras; manutenção em ferramentas; manutenção de rádio amadores.** Tratam-se de dispêndios compreendidos na despesa operacional da Recorrida, necessárias para a regular execução de suas atividades, nas diversas etapas do cultivo e produção, que vai desde a análise do solo, fertilizantes, e serviços de topografia, de forma a proporcional o eficaz manejo do solo, aos serviços de manutenção de equipamentos e ferramentas ligadas diretamente à produção e controle da produção.

Reconhecemos também o direito ao crédito relativo aos **gastos com aquisição de materiais de limpeza**, por se tratar de item essencial diretamente ligado à manutenção do processo produtivo, e nas **aquisições de graxa**, por expressa previsão legal (art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), que reconhece tal direito em relação às aquisições de lubrificantes.

Em relação aos pagamentos realizados a título de serviços de transporte diretamente aplicados no processo produtivo (**transportes de adubo/gesso; transportes de bagaço; transportes de barro/argila; transportes de calcário/fertilizante; transportes de combustível; transportes de sementes; transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial; transporte de fuligem/cascalho/pedras/terra/tocos; transporte de materiais diversos; transporte de mudas de cana; transporte de resíduos industriais; transporte de torta de filtro; transporte de vinhaças),** também reconhecemos o direito ao crédito por se tratarem de dispêndios essenciais e ligados diretamente ao processo produtivo da Recorrida.

No mesmo sentido reconheço o direito ao crédito relativo às **despesas com carregamento**, por entender que os serviços de movimentação de mercadoria para a reorganização dos insumos e produtos envolvidos na produção, também configuram uma etapa da atividade produtiva.

Por fim, também reconhecemos o direito ao creditamento relativo aos **gastos com arrendamento rural de pessoas jurídicas,** por entender que está incluído no rol do inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, além de se tratarem de bens

indispensáveis para a produção. Não vejo como distinguir a despesa com aluguel de imóvel urbano do rural, desde que destinado à produção, de forma que o disposto na Lei acerca da previsão de crédito relativo a gastos com aluguéis de prédios abarca os diversos tipos de aluguéis de imóveis destinados à produção, inclusive o arrendamento rural.

Desta forma, entendo ser correto o cômputo dos créditos de PIS/COFINS sobre as despesas incorridas acima relacionadas, no mesmo sentido que decidiu o julgador *a quo*.

Diante do exposto, voto por NEGAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas