



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10650.720845/2019-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.228 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2021
Recorrente USINA DELTA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2013 A 30/09/2016

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. PRECEDENTE JUDICIAL DE APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não-cumulativo das contribuições o conteúdo jurídico e semântico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou o conceito jurídico intermediário de insumo criado na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno, o conceito jurídico intermediário tem aplicação obrigatória.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

Havendo insumos dos insumos no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições. A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) deve gerar crédito.

BENS E SERVIÇOS. AQUISIÇÃO. NÃO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Como regra geral do regime não-cumulativo, é vedado o desconto de crédito calculado sobre bens e serviços não sujeito ao pagamento das contribuições, sob qualquer uma de suas formas: não incidência, alíquota 0 (zero), isenção, suspensão ou exclusão da base de cálculo.

FRETES NA COMPRA DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.

Nos moldes firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, se o frete em si for relevante e essencial à atividade econômica do contribuinte, independentemente da alíquota do produto que o frete carregou, deve gerar o crédito.

CRÉDITO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. OPERAÇÕES DE COMPRA E DE VENDA. POSSIBILIDADE.

Há previsão legal para a apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com fretes entre estabelecimentos, assim como dos fretes realizados nas operações de transferências, de compras e de vendas. Essas despesas integram o conceito de insumo e geram direito à apuração de créditos. Fundamento: Art. 3.º, incisos II e IX, da Lei 10.833/03.

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TRANSPORTE DE CARGA. FRETE NA REMESSA DA PRODUÇÃO PARA FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

Estão aptos a gerarem créditos das contribuições os bens e serviços aplicados na atividade de transporte de carga e remessa da produção, passíveis de serem enquadrados como custos de produção. Fundamento: Art. 3.º, IX, da Lei 10.833/03.

FRETE. LOGÍSTICA. MOVIMENTAÇÃO CARGA. REMESSA PARA DEPÓSITO OU ARMAZENAGEM.

Os serviços de movimentação de carga e remessas para depósito ou armazenagem, tanto na operação de venda quanto durante o processo produtivo da agroindústria, geram direito ao crédito. Fundamento: Art. 3.º, IX, da Lei 10.833/03.

CRÉDITO. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. ÁREAS DE CULTIVO. POSSIBILIDADE.

O transporte de funcionários até as áreas de cultivo são equiparados ao conceito jurídico intermediário de insumo e também configuram hipótese de aproveitamento de crédito da não-cumulatividade das contribuições sociais. Fundamento: Art. 3.º, inciso II da Lei 10.833/03.

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PRESERVAÇÃO DO PRODUTO. CRÉDITO. SACOLAS *BIG BAGS*. POSSIBILIDADE.

Nos casos em que a embalagem de transporte, destinada a preservar as características do produto durante a sua realização, é descartada ao final da operação, vale dizer, para o casos em que não podem ser reutilizadas em operações posteriores, o aproveitamento de crédito é possível. Com fundamento no Art. 3.º, da Lei 10.637/02, por configurar insumo, as embalagens do produto final são igualmente relevantes e essenciais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos termos que segue. I. Por unanimidade de votos, reverter as glosas sobre (i) frete na compra ou transferência de material (“Peças para implementos agrícolas, peças de reposição de frota automotiva pesada (caminhões), peças para materiais de irrigação, rádios de comunicação e peças de agricultura de precisão, material elétrico industrial; materiais para empacotamento de açúcar, insumos industriais, peças e equipamentos em geral para manutenção industrial”); e (ii)

frete na compra para industrialização ou produção rural. II. Por maioria de votos, reverter as glosas sobre (a) frete na remessa da produção para formação de lote de exportação; (b) frete na remessa para depósito ou armazenagem; (c) despesas com armazenagem na operação de venda; (d) frete na aquisição não sujeita ao pagamento das contribuições; (e) transporte de funcionários para as áreas de cultivo; e (f) sacolas big bags (embalagens). Vencidos, quanto aos itens (a), (b) e (c), os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Arnaldo Diefenthaler Dornelles que lhes negavam provimento. Vencida no item (d) a conselheira Mara Cristina Sifuentes que lhe negava provimento. Vencido nos itens (e) e (f) o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles que lhes negava provimento.

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Vice-Presidente), Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 1508 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/CE de fls. 1430 que decidiu pela procedência parcial da Impugnação de fls 1308, apresentada em oposição aos Autos de Infração de Pis e Cofins de fls. 1250 e seguintes.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

“Trata-se de impugnação apresentada contra Autos de Infração de Glosa de Créditos sem Débito de Contribuição efetuada em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) com fatos geradores nos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016 (fls 1250/1263).

2. A contribuinte apura crédito das contribuições não cumulativas, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, utilizando-o em seguida em compensações ou requerendo-lhe ressarcimento, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116/2005 (crédito vinculado à venda não tributada no mercado interno) e do art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e art. 6º da Lei nº 10.833/2003 (crédito vinculado à exportação).

3. As infrações relativas ao creditamento indevido foram constatadas em procedimento de fiscalização autorizado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 06.1.05.00-2017-00205-1, do qual resultou a glosa de créditos das contribuições apropriados pela impugnante nos meses de janeiro de 2013 a setembro de 2016. As glosas também foram efetuadas no âmbito dos processos administrativos de ressarcimento/compensação, igualmente submetidos à apreciação desta turma de julgamento. Assim, foram glosados os créditos de PIS/Pasep no valor total de R\$ 9.761.027,86, dos R\$ 23.937.678,11 declarados pela contribuinte. E com respeito à Cofins, foram glosados R\$ 37.401.903,38, dos R\$ 101.431.742,45 declarados.

4. Eis relação dos processos de ressarcimento vinculados aos Autos de Infração, os quais foram examinados e decididos por esta Turma de Julgamento na sessão de 12 de novembro de 2019:

(...)

5. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls 1264/1293), a autoridade fiscal glosou os créditos declarados pela contribuinte referentes aos seguintes itens:

2.1 - Bens utilizados como insumos:

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o Pis e a Cofins previsto no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 foi analisado à luz do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17 de dezembro de 2018. Assim foram glosados os seguintes itens:

2.1.1 - Bens não Aplicados nem Consumidos no Processo Produtivo:

Podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, conforme o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003; os bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados fora e após a finalização do processo, salvo exceções justificadas.

Portanto foram glosados bens de pequeno valor, como acendedores, acetileno, adesivos, agulhas, arames, bicos, brocas, ferramentas, materiais administrativos, pilhas, carregadores de baterias, pastas, etc.

Também foram glosados os gastos com embalagem de transporte de mercadorias acabadas (big-bags), por não se enquadrarem no conceito de embalagem de apresentação e serem utilizadas após a finalização do processo produtivo.

Todos esses itens não se enquadram no conceito de Insumos e estão relacionados no ANEXO I 2.1.2. Produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição:

Não cabe a apuração de crédito em relação aos produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições, conforme determinam os artigos 3º, §2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a seguir transcrito:

“Art. 3º (...)

§ 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.

(...)”Os itens listados no Anexo II não sofreram incidência das contribuições para o Pis e Cofins, conforme art. 1º da Lei 10.925/2004, transcrito a seguir:

Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

“Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005).

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias primas;

III - sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei no 10.711, de 5 de agosto de 2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;

IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI;

(...)”2.2 - Serviços utilizados como Insumos:

No que diz respeito aos serviços, a legislação define como “insumos” apenas “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”.

Assim, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados fora da linha de produção e após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Assim, foram glosados os seguintes serviços:

2.2.1. Serviços não utilizados no processo produtivo:

Incluem nesse item, pequenos serviços com manutenção de bens e ferramentas de pequeno valor, como válvulas, bicos, brocas, etc, serviços de carpintaria, além de serviços utilizados na parte administrativa da empresa e análises de óleo.

2.2.2. Serviços efetuados após o término do processo produtivo:

O processo de produção encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem. Conseqüentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção não são considerados insumos, salvo exceções justificadas pela própria legislação vigente.

Assim, foram glosados todos os serviços efetuados após o término do processo produtivo e fora dele, como por exemplo, serviço de logística e assessoria aduaneira, transporte/frete do produto final entre filiais e armazéns, transporte de funcionários.

Todos estes serviços glosados estão listados no ANEXO III.

2.3. Despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda:

Com relação ao frete, sua apropriação, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes:

a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção, art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999) ; b)

transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, extensivo ao PIS por força do art. 15, inciso II, da mesma lei.

Por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos diferentes (entre matriz e filiais ou para depósitos e armazéns, por exemplo), não gera direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadram como serviços de transporte utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado e antes da venda propriamente dita, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores ou de exportação.

O Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17 de dezembro de 2018 consolidou o entendimento de que a apuração do crédito relativo ao “frete na operação de venda” só é possível em relação ao transporte de mercadoria em uma operação que se enquadre literalmente como sendo operação de venda de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes. A transferência de seu produto para o terminal ferroviário, porto, armazéns gerais ou filiais, com o intuito logístico de completar lotes para posterior venda, não se confunde com a operação de venda do produto; portanto o frete pago para esse transporte não pode ser considerado frete na operação de venda.

Observada a legislação de regência, a regra geral é que somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora ou que fazem parte do custo de aquisição do insumo.

2.3.1. Serviços de frete sobre bens sujeitos à alíquota zero:

A admissão de crédito de frete na compra ocorre somente pelo fato de que ele compõe o custo de aquisição do produto sobre o qual haverá a apuração do crédito a descontar. Se, por outro lado, a aquisição não for onerada pelas contribuições ou o frete não compor o custo do produto adquirido, não se aplicam os artigos 3ºs, II, das citadas leis, pois o frete, por si só, não representa insumo da produção: não é um serviço aplicado ou consumido na produção, não havendo, previsão legal para o creditamento. Assim, foram glosados os créditos dos fretes na compra de todos os itens sujeitos à alíquota zero conforme ANEXO IV (planilha denominada “SERVIÇOS”) e ANEXO V (planilha denominada “FRETES”).

2.3.2 Frete de produtos acabados entre filiais e estabelecimentos diferentes:

Também foram glosados o Transporte/Frete dos produtos acabados entre estabelecimentos diferentes (entre matriz e filiais ou para depósitos e armazéns, listados no Anexo VI.

6. Cientificado eletronicamente da pretensão fiscal em 16.05.2019 (fl 1297), o contribuinte apresentou impugnatória em 14.06.2019 (fls 1307), na qual se contrapõe às glosas efetuadas, aduzindo os seguintes argumentos (fls 1308/1378):

1. PRELIMINAR – DAS NULIDADES

1.1. DA NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA 14. Independentemente da questão relativa à legitimidade dos créditos apropriados pela Impugnante, é certo que o seu direito à plena defesa, nestes autos, resta prejudicada pela ausência da rubrica relativa a cada item glosado nas linhas que compõem as planilhas anexas ao Termo de Verificação Fiscal.

15. A falta de rubrica nos anexos do TVF impede que a Impugnante tenha certeza acerca de qual subitem do Termo de Verificação Fiscal a glosa recai.

16. Nessa medida, a falta de identificação nominal de cada item impede até mesmo a formação de certeza acerca de qual seria o motivo da glosa dentro do próprio subitem do TVF, tendo em vista que a Autoridade Fiscal apresenta mais de uma justificativa para as glosas realizadas em cada subitem.

17. Com efeito, compulsando as planilhas constantes dos anexos do TVF verificase a total ausência de clareza do trabalho fiscal no que tange a indispensável vinculação entre a glosa efetuada com cada um dos subitens indicados no TVF.

18. Exemplo disso diz com o fato de que o mesmo serviço (transporte de açúcar)

consta tanto no anexo III quanto no Anexo VI, não sendo possível distinguir o motivo pelo qual o mesmo item compõe planilhas constantes de anexos que dizem com realização da glosa por motivos distintos.

19. Outro exemplo consta do subitem 2.2.2 do TVF, no qual a Autoridade apresenta duas justificativas para glosa (insumo utilizado após o processo produtivo ou insumo utilizado fora do processo produtivo).

20. Ante a falta de rubrica específica para cada item, a defesa da Impugnante fica prejudicada, pois o motivo específico da glosa é vago, razão pela qual, nesse específico ponto, a defesa há que ser realizada de forma intuitiva, a partir da natureza do produto, evidenciando, portanto, flagrante cerceamento de defesa.

(...)

(...)

1.2 . DA NULIDADE POR ERRO DE FATO 24. Para além do nítido cerceamento de defesa, verifica-se, também, outras impropriedades graves no trabalho fiscal que maculam a autuação lavrada, pois evidenciam a total falta de cuidado, por parte da autoridade autuante, na análise dos bens e serviços que deram origem ao crédito glosado, sendo inafastável a necessidade de reconhecimento de nulidade por erro de fato.

25. A justificativa da glosa exarada no anexo III no Termo de Verificação Fiscal seria a de que tais serviços seriam posteriores a etapa produtiva ou fora do processo produtivo. Entretanto, da análise do anexo em questão verifica-se que grande parte dos serviços glosados estão diretamente ligados ao processo produtivo, não comportando, inequivocamente, outra interpretação que não de erro de fato na acusação fiscal.

26. Entre os serviços que indiscutivelmente estão diretamente ligados ao processo produtivo constantes no anexo III, destaca-se, por exemplo, os serviços de caldeiraria industrial e os de carregamento de cana. Tais serviços nunca poderiam ser interpretados como realizados “fora do processo produtivo” ou “posterior ao processo produtivo”.

27. Em verdade, os centros de custo constantes na planilha em questão demonstram a total impropriedade da acusação, tendo em vista que a maioria dos centros de custos estão diretamente ligados à fase agrícola da atividade sucroalcooleira, e, também, às fases de fabricação de açúcar e álcool, restando obscuros os critérios utilizados pela autoridade autuante para a realização das glosas.

28. É de se ressaltar que, aparentemente, as glosas foram realizadas simplesmente em razão do centro de custo em que restavam alocadas, o qual, na óptica da autoridade autuante, não seria adequado ao enquadramento de custos geradores de crédito.

29. Tudo isso, sem que se tenha procedido à análise efetiva do bem ou serviço cujos respectivos custos deram origem aos créditos glosados.

30. Outro exemplo de erro de fato nas glosas realizadas diz com o anexo VI. que se refere ao frete de produtos acabados entre filiais e, também para outros estabelecimentos. Todavia, da análise do referido anexo verifica-se que muitos itens são referentes a fretes de matéria prima, controle de qualidade, moenda, laboratórios, e, até mesmo, fabricação de açúcar.

31. Considerando que no referido anexo existem glosas de fretes de transporte de cana, ou seja, glosa de créditos de transporte de matéria prima, em hipótese alguma a justificativa grafada como “frete de produto acabado” poderia ser utilizada, sendo evidente o erro de fato.

32. Assim, resta evidente o erro de fato relativo à correta identificação dos serviços que deram origem às acusações, maculando, de forma insanável, a autuação fiscal.

(...)

2. MÉRITO - A DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE “INSUMO” PARA FINS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS –INTELIGÊNCIA DAS LEIS NºS 10.637/2002 E 10.833/2003.

36. Nesse sentido, a Autoridade Autuante presume que determinados bens e serviços creditados pela Impugnante não estariam abarcados pelo conceito de insumo, pois supostamente utilizados após o término do processo de produção ou fora dele, de sorte que, a maioria das glosas realizadas refere-se a bens e serviços considerados “indiretos”.

37. Com efeito, e segundo a concepção de “insumo” adotada pela Autoridade Autuante, os chamados insumos indiretos – assim entendidos como aqueles que, apesar de serem indispensáveis ao processo produtivo e sofrerem alterações durante o processo produtivo, não estão envolvidos diretamente no referido processo, pois não se agregam ao produto final – só poderiam ser considerados insumos para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS no caso de expressa previsão na legislação.

(...)

43. Daí que, a equiparação feita pela legislação infralegal (INs 247/02 e 404/04)

do regime jurídico de crédito do PIS/COFINS àquele próprio ao IPI mostra-se absolutamente equivocada, pois em se tratando de tributos incidentes sobre a receita bruta (e não sobre a produção), o correto é admitir-se a apropriação de créditos sobre toda e qualquer despesa/custo.

44. Aliás, se há que se aplicar, por analogia, regime jurídico de custos e despesas já existente, seria melhor à Receita Federal do Brasil se utilizar, para fins de delimitação do direito de crédito próprio ao PIS/COFINS, das noções de custo e despesas trazidas pela legislação do Imposto sobre a Renda (“IRPJ”), cuja materialidade é muito mais afeta às contribuições incidentes sobre a receita bruta do que aquela própria ao IPI.

(...)

46. Nessa medida, os termos “custos e despesas”, utilizados pela legislação do PIS/COFINS (§ 3º, art. 3º da Lei 10.833/03), são definidos pela legislação do IRPJ mais precisamente que pelo art. 290 do Decreto 3000/99 (Regulamento do Imposto sobre a Renda) (...)

47. Fato é, portanto, que o conceito de insumo utilizado pela Autoridade Autuante está em total dissonância com a noção de insumo prescrita nas Leis de regências, quais sejam: as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o que induz a ilegalidade das restrições

impostas pelas indigitadas INs n.ºs 247/02 e 404/04, não apontadas pela Sra. AFR, todavia utilizadas implicitamente ao restringir o conceito de insumo. (...)

49. Com efeito, a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, em acórdão (n. 9303-01.035) da lavra do Conselheiro Henrique Torres, afastou de vez a fundamentação utilizada pela fiscalização nos presentes autos.

50. No referido julgamento, o Ilustre Relator demonstrou, de forma categórica, que não se pode confundir o conceito de insumo para fins de IPI com aquele a ser adotado no âmbito do regime não-cumulativo do PIS/COFINS.

(...)

52. Verifica-se, portanto, que no caso paradigmático acima referido foi reconhecido o direito ao crédito sobre gastos de serviços com a remoção de resíduos industriais, por serem estes necessários ao processo produtivo do estabelecimento industrial.

53. Em razão disso, é fundamental chamar a atenção, desde logo, para o fato de que, no caso destes autos, diversos serviços essenciais ao processo produtivo da Impugnante (tais como colheita, mudas, manutenção de máquinas e equipamentos e remoção de resíduos após o corte da cana) foram considerados inapropriados para geração de créditos.

(...)

55. Nessa medida, o conceito de insumo próprio ao regime jurídico do PIS/Cofins não-cumulativo não se restringe às noções de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI.

56. Não por outro motivo, o E. Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, representativo da controvérsia, firmou precedente vinculante, por meio do qual consolida a orientação jurisprudencial que pugna pela ilegalidade INs n.ºs 247/2002 e 404/2004, delimitando o conceito de insumo a ser utilizado para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS.

(...)

75. Logo, a diferença entre a não-cumulatividade do IPI e não-cumulatividade do PIS e da COFINS está justamente no fato de que a primeira se circunscreve ao âmbito da industrialização, enquanto na última a técnica é mais abrangente, apoiando-se no conceito de produção.

(...)

64. Desse modo, a apropriação de créditos realizada pela Impugnante deve ser analisada à luz das prescrições veiculadas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como do caráter essencial dos bens e serviços adquiridos à atividade produtiva da Impugnante.

2.1 OS CONCEITOS DE CUSTO E DE DESPESA E O REGIME DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS 71. O termo “custo” ou “custo de produção” abarca todos os gastos despendidos pela empresa que sejam necessários ou indispensáveis à produção de bens e serviços destinados à venda.

72. É certo, portanto, que “custo” e “insumo” são vocábulos que refletem a mesma realidade, ou seja, os gastos realizados pela empresa na aquisição de bens e serviços a serem utilizados na produção de outros bens ou serviços.

73. Em outros termos, “insumo” e “custo” podem ser definidos como tudo (bens e serviços) aquilo que ingressa no estabelecimento (como matéria-prima, força de trabalho, consumo de energia elétrica, etc.) com o objetivo de se obter um produto final.

(...)

76. Dessa forma, não há que se falar em diferença de amplitude semântica entre os termos “insumo” e “custo” ou, ainda, entre aqueles e a expressão “custo de produção”, quando utilizados no contexto do enunciado constante do art. 3º da Lei nº 10.833/03 [Lei nº 10.637/02].

(...)

79. Por fim, cabe aqui uma última observação quanto à regra que trata do direito creditório no regime não-cumulativo do PIS/COFINS, notadamente a razão de o enunciado do inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03 ter se valido da expressão “... utilizado como insumo...”.

80. Pois bem. É certo que o direito ao crédito somente existirá em relação aos bens e serviços que foram efetivamente empregados em determinada finalidade, a qual, segundo a legislação, é justamente a de que o bem ou serviço seja utilizado/empregado “como insumo”.

81. No contexto deste dispositivo, o termo “como” expressa uma equivalência, uma semelhança, tratando-se de uma conjunção comparativa.

82. Neste sentido, conclui-se que um bem ou um serviço pode não ser necessariamente insumo, mas ter sido “utilizado como insumo”. Há, de fato, uma diferença substancial entre “ser” insumo e “ser utilizado como” insumo.

83. Assim, os bens e serviços adquiridos pela empresa que, em regra, não são tidos como insumos, podem, em determinado momento, assumirem a condição de insumo, se e quando forem utilizados dentro do processo de produção. (...)

3. DAS GLOSAS INDEVIDAS 3.1 CRÉDITOS RELACIONADOS ÀS ATIVIDADES AGRÍCOLAS E INDUSTRIAIS: BENS, SERVIÇOS, FRETE E ARMAZENAGEM
87. Vale repisar, ainda, que por ocasião da lavratura dos autos de infração no processo principal, a Autoridade Autuante se valeu de premissa normativa equivocada, fincando-se, mesmo que implicitamente, aos parâmetros constantes das INs RFB nºs 247/2002 e 404/2004.

88. Não por outro motivo, glosou despesas vinculadas à área agrícola e industrial da Impugnante, em especial a parte de ferramentas e mecânica, inclusive aquelas relativas à produção de cana-de-açúcar, uma vez que, supostamente, não teriam vinculação com o processo produtivo do açúcar e do álcool.

89. Todavia, esse posicionamento é manifestamente improcedente, pois se desconsidera que o processo produtivo do açúcar e do álcool em uma empresa agroindustrial é verticalizado, sendo a Impugnante responsável pela produção não apenas do açúcar e do álcool em etapa final de industrialização, mas também da principal matéria-prima destes produtos, que é a cana-de-açúcar.

(...)

98. Sob esse aspecto, a integração ao processo industrial da Impugnante pode ser assim sintetizada:

(i) preparo do solo, plantio, tratos culturais, corte, carregamento e transporte da produção própria de cana até suas unidades industriais;

(ii) nessas unidades, a matéria prima (cana) é processada por máquinas e equipamentos de tecnologia para a fabricação de açúcar e álcool;

(iii) o fluxo do processamento industrial consiste basicamente em: (a) pesagem da cana; (b) análise qualitativa da matéria prima mediante amostra extraída por meio de sonda; (c) descarga da cana e transferência para a mesa alimentadora que transportará a matéria prima até a esteira metálica; (d) condução da cana pela esteira metálica em direção ao picador (onde ocorre o corte da cana em pequenos pedaços) e ao desfibrador (onde são rompidas as fibras da matéria prima para facilitar a moagem e viabilizar o maior aproveitamento da sacarose);

(e) moagem da cana (para extração do caldo) em ternos de moenda (três cilindros corrugados dispostos em triângulos onde a fibra é espremida por 3 vezes) acionados por turbinas a vapor; (f) separação do caldo (que segue para o processo de industrialização) e do bagaço (que segue para queima nas caldeiras para produção de energia e vapor); (g) tratamento do caldo para industrialização do açúcar (aquecimento, sulfitação, caleação, decantação),

seguido de posterior evaporação (xarope), cozimento (massas e méis),

centrifugação, secagem e armazenamento do açúcar; (h) tratamento do caldo para industrialização de álcool (aquecimento, decantação, peneiramento, resfriamento) e alimentação da fermentação alcoólica, da qual se obtém o vinho, o qual após ser destilado em colunas a vapor, produz o álcool hidratado;

(iv) o álcool produzido segue para os tanques de estocagem/expedição, ou segue para o setor de desidratação onde se obtém o álcool anidro pelo processo de peneira molecular, seguindo também para estocagem/expedição.

110. Nesse sentido, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, corte, colheita e transporte da cana colhida possuem a classificação jurídica e contábil de “custos de produção”. Isso porque, no caso das empresas agroindustriais sucroalcooleiras, os custos de produção se iniciam com os estudos de viabilidade da terra para plantio, sua obtenção, mediante compra, arrendamento ou parceria rural e preparo.

(...)

101. Dessa forma, não há como se afastar da ideia de que o processo de produção do açúcar e do álcool industrial se inicia com a atividade agrícola, sendo a etapa industrial apenas a parte final do processo.

102. Impõe-se, desse modo, a análise do processo produtivo da Impugnante como um todo, não se podendo admitir a exclusão, de modo amplo, superficial e genérico, de todos os custos de produção relacionados à área agrícola da base de creditamento da Impugnante, sob a singela alegação de que estes custos não integram o processo produtivo do açúcar e do álcool.

(...)

104. Tanto é assim que, decisões recentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), - Acórdãos 3403-002.318 e 3403- 002.319 –reconhecem plenamente a validade das apropriações relativas às atividades de transportes, máquinas e equipamentos utilizados no plantio, cultivo, fertilização, colheita, corte, carregamento e transportes de cana de açúcar e serviços de lavoura, dada a demonstração do emprego efetivo de tais bens e serviços à atividade produtiva.

105. A despeito disso, e como se verifica das planilhas constantes nos anexos do auto de infração lavrado, a Autoridade Autuante desqualifica a condição de insumo de bens e serviços utilizados na fase agrícola do processo produtivo da Impugnante, senda esta a razão da maior parte das glosas efetuadas.

106. De fato, se analisarmos a natureza dos bens e serviços que deram origem aos créditos apropriados/glosados à luz das descrições constantes em seus respectivos centros de custo, verificar-se-á que a destinação de cada um está diretamente relacionada ao um aspecto essencial ao processo produtivo próprio à atividade sucroenergética.

107. Nesse tocante, a Autoridade Fiscal dividiu as glosas em diversos itens no TVF do processo principal, quais sejam: item 2.1.1 do TVF, relativo a bens de pequeno valor utilizados nas fases agrícola e industrial, especialmente em relação ao maquinário agrícola, e, ainda os gastos com bigbags por supostamente não se enquadrarem ao conceito de embalagens; item 2.1.2 do TVF, relativo a produtos não sujeitos ao pagamento de contribuição; item 2.2.1 do TVF, relativos a serviços de pequeno valor utilizados especialmente na fase agrícola; item 2.2.2 do TVF, relativo a serviços que supostamente são posteriores ao processo produtivo; item 2.3.1 do TVF relativo a serviço de frete sobre bens sujeito à alíquota zero; item 2.3.2 do TVF, relativo a frete de produtos acabados entre filiais e estabelecimento diferentes.

3.1.1 DAS GLOSAS DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NAS FASES AGRÍCOLA E INDUSTRIAL (SUBITENS 2.1.1, 2.2.1 E 2.2.2 DO TVF)

113. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, os bens relacionados nos anexos I e III, apesar da falta de rubrica específica indicando o subitem específico do TVF que a glosa estaria relacionada, teriam sido objeto da referida glosa em razão do: (i) bem não ser aplicado nem consumido no processo produtivo; (ii) serviço não ser utilizado no processo produtivo; e (iii) serviço ser efetuado após o término do processo produtivo.

114. Das glosas constantes das planilhas que compõem os Anexos I e III do processo principal, tão somente tomadas como referencial ante o cerceamento de defesa, e que dizem com os bens e serviços utilizados na fase agrícola e industrial, verifica-se que bens e serviços relacionados ao maquinário agrícola constituem a grande maioria das glosas perpetradas pela Autoridade Autuante.

Ainda, verifica-se outros bens e serviços diretamente relacionados a custos e despesas de controle de qualidade, lubrificantes, embalagens e até mesmo da parte industrial como moendas e caldeiras.

115. Assim, cumpre apontar a descrição dos centros de custos relacionados à área agrícola nos quais estão inseridos os bens e serviços cujas aquisições deram origem aos créditos glosados pela Autoridade Autuante:

“bens de pequeno valor, combustível, conservação e reparo, consumo de mat.

embalagem, consumo de mat. prima, ferramentas de pequeno valor, lubrificantes, peças e acessórios, pneus e câmaras, caminhão, colhedora, abastecimento, manutenção mecânica, manutenção geral, moendas, fabricação de etanol, borracharia, mecânica volante, fabricação de açúcar, caminhão pipa, administração agrícola, carregamento mecânico, carregamento manual, preparo do solo, herbicida, recepção de cana, cultivo de cana, tratamento de caldo, etc”.

116. Em relação aos bens que tiveram o crédito glosado, considerando a grande quantidade de produtos constantes nos anexos do processo principal, aproximadamente 6100 (seis mil e cem) itens, é possível enumerar, a título exemplificativo, os seguintes bens:

“Bicos (automotivos), adesivos (automotivos), chaves (ferramentas), esticador de correias, enxada, enxadão, cabos, fios, brocas, .facão, cola, espuma de vedação, big bags, varetas de nível de óleo, eletrodo solda, agulha (automotivo), filtro, gás acetileno, alicate, lima, estanho, gás, nitrogênio, etc” 117. Assim, na relação de bens constantes na

planilha do Anexo I, verifica-se que os bens mais recorrentes (grande maioria das linhas) estão relacionados à parte de conservação e manutenção do maquinário agrícola.

118. Em relação aos serviços, a situação é a mesma, pois na planilha constante no Anexo III do processo principal é possível constatar a existência de aproximadamente 8500 (oito mil e quinhentas) linhas, sendo que os serviços mais comuns estão relacionados diretamente à fase agrícola do processo produtivo da Impugnante.

119. A título exemplificativo, os serviços mais recorrentes no Anexo III do processo principal são os seguintes:

“; SERVIÇO MANT/REVISÃO EQUIP AGRÍCOLA; SERVIÇO MANUT REVIS EQUIP IRRIGACAO; SERVIÇO MANUT REVIS ABAST/RAMPA LUBRIF; SERVIÇO MANUT REVIS BALANCA ELETRONICA; SERVIÇO MANUT REVIS BALANCA RODOVIARIA; SERVIÇO MANUT REVIS BATENTE/TIRANTE;

SERVIÇO MANUT REVIS BICOS/BBAS INJETORAS; SERVIÇO MANUT REVIS BOMBAS INDUSTRIA; SERVIÇO MANUT REVIS BORRACHARIA RODANTES; SERVIÇO MANUT REVIS CAIXA CAMBIO; SERVIÇO MANUT REVIS CAIXA/BOMBA DIRECAO; SERVIÇO MANUT REVIS CAMIN FORD CARGO; SERVIÇO MANUT REVIS CAMIN MB; SERVIÇO MANUT REVIS CAMIN SCANIA; SERVIÇO MANUT REVIS CAMIN VOLVO SERVIÇO MANUT REVIS CARROCERIA / TANQUE; SERVIÇO MANUT REVIS CENTRIFUGA AUTOMAT; SERVIÇO MANUT REVIS COLHEDORAS; SERVIÇO MANUT REVIS COMPRESSOR AR AGRICO; SERVIÇO MANUT REVIS COMPRESSORES AR IND;SERVIÇO MANUT REVIS CORRENTES IND;

SERVIÇO MANUT REVIS EIXO/CARDANS AUTOMOT; SERVIÇO MANUT REVIS ELETRICA IND GERAL; SERVIÇO MANUT REVIS EQUIP INSTRUMENT; SERVIÇO MANUT REVIS EQUIP IND GERAL;SERVIÇO MANUT REVIS EQUIP TERCEIROS; SERVIÇO MANUT REVIS FERRAMENTAS AGRICOLA; SERVIÇO MANUT REVIS IMPLEMENTO AGRICOLA; SERVIÇO MANUT REVIS MAQ MASSEY FERGUSON; SERVIÇO MANUT REVIS MAQ VALTRA VALMET;SERVIÇO MANUT REVIS MAQUINAS CASE; SERVIÇO MANUT REVIS MAQUINAS CAT; SERVIÇO MANUT REVIS MAQUINAS E VEICULOS; SERVIÇO MANUT REVIS MAQUINAS NEW HOLLAND;SERVIÇO MANUT REVIS MOENDA; SERVIÇO MANUT REVIS MOLA REBOQUE CARRETA; SERVIÇO MANUT REVIS MOLAS FORD CARGO; SERVIÇO MANUT REVIS MOLAS IVECO; SERVIÇO MANUT REVIS MOLAS MB; SERVIÇO MANUT REVIS MOLAS SCANIA; SERVIÇO MANUT REVIS MOLAS VOLVO SERVIÇO MANUT REVIS MOTORES; SERVIÇO MANUT REVIS MOTORES ELETR IND; SERVIÇO MANUT REVIS PAINEIS ELETR IND; SERVIÇO MANUT REVIS PRENS HIDR TORNO IND; SERVIÇO MANUT REVIS PULVERIZADOR/PATRIOT; SERVIÇO MANUT REVIS QUINTARODAS AUTOMOT; SERVIÇO MANUT REVIS REBOQ/DOLLY/TRANSB; SERVIÇO MANUT REVIS TORRES RESFRIAMENTO; SERVIÇO MANUT REVIS TURBINAS AUTOMOTIVAS;

SERVIÇO MANUT REVIS VALVULAS INDUSTRIAIS; SERVIÇO MAO OBRA ESPEC LOCACAO EQUIP, etc.”.

120. Com efeito, e conforme exaustivamente demonstrado nos tópicos anteriores, a atividade agrícola, por ser uma etapa do processo produtivo da Impugnante, tem seus custos abarcados pela sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS quando oriundos de bens e serviços utilizados com insumo e indispensáveis ao processo produtivo.

121. Assim, todos os créditos relativos aos bens e serviços relacionados à fase agrícola e que sejam imprescindíveis à atividade produtiva da Impugnante – o que é exatamente o

caso dos bens e serviços que deram origem aos créditos apropriados – devem ter suas respectivas glosas revertidas.

(...)

127. Foram glosados, ainda, outros bens e serviços lançados pela Impugnante, que, em tese, não estariam diretamente ligados à fase agrícola, mas estão diretamente ligados à área industrial ou de controle de qualidade.

128. Ocorre que, novamente, a análise deveria ter sido realizada de acordo com a espécie de bem ou serviço utilizado/tomado, ou, ao menos, corretamente, pelo centro de custo relativo a cada bem ou serviço, o que permitiria identificar em que atividade ocorreu a utilização dos referidos bens e serviços.

(...)

130. A descrição dos bens e serviços constantes dos referidos centros de custo corroboram com o alegado. Com efeito, ao se analisar os dados das planilhas, verifica-se que tais bens e serviços foram efetivamente utilizados na fase agrícola ou industrial, manutenção, controle de qualidade, dentre outras essenciais para o desenvolvimento da atividade da Impugnante.

131. Ora, tais bens estão intimamente ligados a manutenção do maquinário utilizado na lavoura e ao controle de qualidade da matéria prima produzida.

Trata-se de insumos químicos, combustível utilizado na produção e peças de manutenção, etc.

132. Verifica-se, ainda, outros serviços relacionados que estão inequivocamente relacionados ao: (i) controle de qualidade dos produtos resultantes do processo produtivo da Impugnante; ou, ainda, (ii) aos processos preparatórios de venda do produto no mercado externo.

(...)

137. De mais a mais, o que fica claro é que a atividade desenvolvida pela Impugnante se caracteriza como agroindustrial, razão pela qual não poderão ser desconsideradas as despesas efetivadas nos centros de custo relacionados à produção de açúcar e do álcool, bem como as despesas com limpeza operativa, administração de pessoas, logística, treinamentos, serviços de mecanização industrial, águas residuais, almoxarifado, armazéns externos e internos, balanças, borracharia, captação de águas, laboratórios, e os demais itens acima referidos.

138. As despesas relacionadas às atividades incorridas em laboratório, para desenvolvimento eficaz do plantio e colheita da cana, assim como todos os custos incorridos com balança de cana e manutenção do maquinário utilizado para o seu processamento e transporte, afiguram-se nitidamente essenciais e indispensáveis ao desempenho das atividades da Recorrente, razão pela qual lhe assiste direito ao crédito de PIS e COFINS decorrentes de tais despesas.

(...)

142. Além do custo com o transporte de cana, há ainda que se considerar os custos envolvendo o transporte de mão-de-obra, transporte de insumos dentro das propriedades, o fornecimento de água e o transporte de maquinário. Após, a cana, ao chegar à usina, é pesada, ocasião em que são realizados os pagamentos, assim como os controles de rendimentos e de produtividade para, somente então, ser submetida ao descarregamento.

143. Como demonstrado nos tópicos acima, a Impugnante necessita de maquinários agrícolas, tais como carregadeiras, colheitadeiras, cultivadores, plantadeiras, transbordo, acessórios de irrigação, coletas de barro, fuligem, torta de filtro e análises de amostras para purificação de óleo, para produção da cana de açúcar, que após passar por longo processamento industrial, transforma-se em açúcar e álcool, conforme exaustivamente demonstra-se por meio de laudo técnico apresentado aos autos.

(...)

145. Na planilha constante do Anexo I restam descritos materiais, componentes, peças, combustíveis, equipamentos, maquinários, graxas, lubrificantes, entre outros bens e serviços relacionados ao processo agrícola da Impugnante.

146. Conforme exaustivamente demonstrado, os materiais utilizados em processo agrícola, assim como os combustíveis (gasolina e óleo diesel) utilizados nas máquinas agrícolas e caminhões, são passíveis de apropriação do PIS e da COFINS.

147. Todos os serviços e bens em questão se encontram albergados pelo conceito de insumo constante da legislação tributária, tal qual delimitado pelas jurisprudências do E. Superior Tribunal de Justiça e do C. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pois são indispensáveis ao desenvolvimento das atividades agroindustriais da Impugnante.

(...)

149. No mais, verifica-se ainda na planilha constante do Anexo I a glosa de créditos relativos às despesas com combustíveis e lubrificantes, em razão da utilização na fase agrícola.

150. Depreende-se do excerto supra que a própria fiscalização reconhece que os óleos lubrificantes e graxas são utilizados em veículos, caminhões e máquinas agrícolas, existindo a glosa apenas e tão somente pelo fato de que a fiscalização não admite que as etapas agrícolas, em especial a de peças e ferramentas de maquinário agrícola, efetivamente façam parte do processo produtivo da Impugnante.

(...)

154. Verifica-se, ainda, que os créditos relativos às despesas realizadas com embalagens também foram glosadas, em especial, as embalagens denominadas “big bags”.

155. Ocorre, no entanto, que as embalagens e serviços de manutenção de equipamentos de empacotamento, identificados nas planilhas do Anexo I e III, integram o processo produtivo da Impugnante, onde são usados para efetivar o transporte do açúcar e do álcool produzidos em sua atividade agroindustrial.

156. Dessa forma, muito embora as referidas embalagens não integrem o produto final, configuram custos imprescindíveis à individualização e transporte do produto em processamento, razão pela qual se enquadram perfeitamente ao conceito de insumo firmado pelo CARF.

(...)

158. Em relação aos big bags, por constituírem efetivamente embalagem do açúcar vendido posteriormente para empresas dos mais variados ramos, como, por exemplo, alimentícia, é inquestionável que tais embalagens geram direto ao crédito.

(...)

160. Assim, seguindo na análise das glosas realizadas, chega-se àquelas que foram identificadas pela Autoridade Autuante como “insumos indiretos”. A título de exemplo, verifica-se que a grande maioria dos referidos bens ou serviços classificados como

insumos indiretos são, em verdade, bens ou serviços ligados à atividade agrícola de preparação de terreno, plantio e colheita, manutenção, controle de qualidade, logística e transporte.

(...)

163. O que se vislumbra da simples leitura dos itens identificados nas planilhas acostadas aos autos é que se trata de produtos utilizados na área de produção e/ou mecanizadas, ou seja: pinos, ferramentas, arruelas, acoplamentos, anéis, buchas, correias, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, manômetros, válvulas, barra de aço, vigas, grampos, borrachas, tubos, flanges, etc., logo, são insumos utilizados na atividade produtiva.

164. O mesmo pode ser dito em relação aos produtos químicos e de limpeza identificados nas planilhas do Anexo I. Tais produtos são utilizados para produção de açúcar e álcool, sendo passíveis de aproveitamento do crédito do PIS/COFINS, dada a sua essencialidade.

165. Assim, pelos mesmos fundamentos apresentados nos tópicos anteriores, as glosas relativas aos créditos decorrentes de despesas/custos identificados com materiais de limpeza e produtos químicos deverão ser anuladas, pois se apresenta manifestamente ilegal.

3.1.2 DOS BENS ADQUIRIDOS SEM INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES (SUBITEM 1.2 DO TVF)

168. Sustenta a Autoridade Autuante que o creditamento de PIS e COFINS em relação a bens não sujeitos a incidência de tais contribuições, no caso, antibióticos (produto intermediário) e cana de açúcar de pessoa jurídica isenta.

169. No que diz respeito às glosas de créditos de PIS e de COFINS derivados das operações em questão, é de se ressaltar que referidos bens constituem insumo na produção da Impugnante, tanto é assim que a própria legislação referida pela Autoridade Autuante viabiliza a tomada de crédito sobre os custos decorrentes de tais prestações, razão pela qual deve-se admitir o creditamento mediante a utilização da alíquota geral (integral) sobre o valor contratado, nos termos do que dispõe o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003 [Lei nº 10.637/02].

170. É que a técnica de não cumulatividade que é própria ao regime jurídico do PIS e da COFINS não está vinculada, necessariamente, ao imposto pago na etapa anterior do processo produtivo. Não se trata, como no caso dos regimes próprios ao IPI e ao ICMS, de regime não cumulativo que se utiliza da técnica “imposto contra imposto”, mas sim de “base contra base”.

171. Assim, o direito ao crédito de PIS e COFINS está exclusivamente atrelado à efetiva utilização do bem ou do serviço no processo produtivo da empresa, e não necessariamente à incidência das referidas contribuições nas operações de aquisição dos insumos.

3.1.3 DOS FRETES VINCULADOS A BENS SEM INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES (SUBITEM 2.3.1 DO TVF)

173. A Autoridade Fiscal, ainda, no item 2.3.1 do TVF, glosa todos os créditos oriundos de serviços de transporte de matéria prima e insumos agrícolas (adubos, fertilizantes, inseticidas, herbicidas (Anexo IV e V), e isso em razão de os produtos objeto dos transportes serem tributos à alíquota zero.

174. Tal glosa não possui qualquer fundamento, pois a suposta impossibilidade de creditamento, caso seja reconhecida, é restrita aos bens e não ao serviço frete que, evidentemente, é tributado.

175. Assim, é irrelevante se o produto transportado é tributado à alíquota zero, pois o serviço de frete, do qual resulta a apropriação do crédito, é efetivamente tributado.

177. Conforme se verifica de ambos os anexos, trata-se de frete de insumos e matéria prima, o que, indiscutivelmente, conforme demonstrado anteriormente, configura fato gerador de crédito de PIS e COFINS.

(...)

178. Assim, tais glosas devem ser canceladas, pois a suposta vedação legal não abarca o frete do produto com alíquota zero transportado, não existindo qualquer vedação legal ao creditamento em questão.

3.1.4 DESPESAS COM FRETE E ARMAZENAGEM (SUBITENS 2.2.2 E 2.3.2 DO TVF)

179. Conforme consta na planilha constante do Anexo VI, relativa às despesas de armazenagem e frete, restam identificadas as seguintes modalidades de frete:

(i) frete na compra ou transferência de material de: “Peças para implementos agrícolas, peças de reposição de frota automotiva pesada (caminhões), peças para materiais de irrigação, rádios de comunicação e peças de agricultura de precisão, material elétrico industrial; materiais para empacotamento de açúcar, insumos industriais, peças e equipamentos em geral para manutenção industrial”; (ii) frete na compra para industrialização ou produção rural;

(iii) frete na remessa da produção para formação de lote de exportação;

(iv) frete na remessa para depósito ou armazenagem;

(v) frete de outras saídas não especificadas.

(...)

181. Em primeiro lugar, cabe apontar que as despesas com fretes para aquisição de insumos a serem utilizados na fase agrícola do processo produtivo sucroenergético não podem ser classificados, como pretende a Autoridade Autuante, como fretes relacionados a materiais de uso e consumo.

182. De fato, verifica-se da análise da planilha constante do Anexo I, que a Autoridade Autuante equipara despesas com frete na aquisição de insumos (peças, insumos industriais, empacotamento de açúcar, etc.) com frete na compra de material para uso e consumo.

183. Com relação às glosas de créditos decorrentes de despesas com frete na compra de produtos utilizados na produção rural ou na fase industrial, verificase grande quantidade de casos em que coluna “Tipo de Produto”, responsável pela identificação do produto que fora transportado, não foi preenchido.

184. Em outros casos, no entanto, é expressamente indicado que o transporte em questão diz como insumo a ser utilizado nas fases agrícola e industrial do processo produtivo da Impugnante (transporte de fertilizantes e corretivos de solo, vinhaça, cana-de-açúcar).

185. A despeito do que consta na autuação fiscal, cumpre ressaltar que não há diferença entre o frete pago na aquisição de insumos, na transferência de produtos acabados ou em elaboração e venda de produto acabado no estabelecimento vendedor, pois todos estes dispêndios devem ser considerados custos ou despesas de produção/comercialização, nos termos do art. 187, inciso II, da Lei nº 6.404/76, e,

portanto, constituem insumos, cujo crédito é assegurado pelo inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

186. Os incisos IX dos artigos 3ºs das referidas Leis não asseguram apenas o direito ao crédito relativo ao frete que constitui efetiva despesa de venda, que é o frete pago pelo vendedor para remeter o produto ao comprador.

(...)

188. No caso em tela, e conforme mencionado anteriormente, a Impugnante é responsável por todo o processo produtivo, que inclui desde as preparações para o plantio, passando pelos processos de cultivo e colheita da cana (ambos utilizando o transporte de agentes químicos e pessoas), para somente então transportar a colheita até seu parque industrial.

189. Todas essas remessas fazem parte do processo de produção da empresa, segundo a legislação comercial (art. 187, II, da Lei nº 6.404/72). Até mesmo em relação ao produto acabado, apenas o processo de fabricação foi esgotado, mas não o processo de produção, o qual só finaliza quando o produto é colocado efetivamente à venda.

(...)

191. Dessa forma, percebe-se que todos os gastos realizados com o transporte da cana ou de trabalhadores, bem como todos os insumos envolvidos (combustíveis, lubrificantes, manutenção dos veículos etc.), geram o direito aos créditos de PIS e COFINS indevidamente glosados pela autoridade fiscal.

192. Assim, os transportes de cana, (seja na colheita ou nos preparos/limpezas),

transportes pagos às pessoas jurídicas, de trabalhadores rurais que atuam no corte da cana, entre outros, caminhões que transportam cana da lavoura até o setor industrial, enfim, integram a produção do açúcar e do álcool.

193. No caso dos fretes pagos na aquisição de matéria-prima, a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil vem reconhecendo reiteradamente o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre tais dispêndios, conforme consta de diversas soluções de consulta, a saber: (...)

195. Cabe ressaltar, ademais, que o fundamento para aceitar o crédito de PIS e COFINS sobre o custo de frete na aquisição de matéria prima foi o fato deste valor integrar o custo do bem.

(...)

197. Este é, em verdade, o ponto fulcral da questão, pois todos os dispêndios com frete, mesmo no caso de produtos acabados, sem qualquer exceção, integram o custo de bem.

(...)

200. Tal como o frete pago na aquisição de insumos, o CARF já reconheceu que o frete entre estabelecimentos do próprio contribuinte de produtos em elaboração também integram o custo do produto, estando assegurado o direito ao crédito de PIS e COFINS, verbis: (...)

201. Inexiste, portanto, diferença entre o frete entre estabelecimento da mesma empresa de produtos acabados e o frete na venda de produtos acabados. Este dispêndio também compõe o custo do bem, segundo as regras veiculadas na Lei nº 6.404/76.

(...)

208. Ao utilizar o termo “destinados à venda” a legislação estabeleceu exatamente o corte entre os serviços (fretes) que constituem custo de produção, e aqueles que constituem despesa de venda, tratados de forma separado na norma, mais especificamente no inciso IX do artigo 3º.

(...)

210. Dessa forma, os valores pagos a título de frete de produto acabado entre estabelecimentos da Impugnante, por serem indispensáveis e constituírem custo de produção, geram direito a crédito do COFINS na sistemática não cumulativa.

211. O mesmo, aliás, pode ser dito com relação ao transporte de empregados.

212. Isto porque o crédito de PIS e COFINS deve ser apropriado sobre todos os custos e despesas que se afigurem indispensáveis ao desenvolvimento do processo produtivo da empresa.

213. O transporte diário de pessoas até as áreas de cultivo, para semear, cortar e aplicar substâncias químicas de prevenção é um custo indispensável ao processo produtivo da Impugnante, uma vez que sem o transporte de seus empregados a matéria prima não receberá o tratamento necessário para ser extraída do solo e levada ao parque industrial.

(...)

215. Não obstante, os fretes na formação de lote de exportação, seguindo a lógica acima apresentada, também geram créditos, conforme decisão do CARF proferida no PAF nº 10909.003966/2006-22: (...)

7. Por fim, a impugnante requer que seja reconhecida a nulidade ou a improcedência dos autos de infração.

8. É o relatório.”

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de Apuração: 01/01/2013 a 30/09/2016

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo interessado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de Apuração: 01/01/2013 a 30/09/2016

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não

cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

Havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos da contribuição não cumulativa.

CONCEITO DE INSUMO. MOMENTO PRODUTIVO.

O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc.,

bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO, REPARO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DO PROCESSO PRODUTIVO.

Os custos/despesas incorridos com serviços de manutenção e reparo de máquinas e equipamentos do processo produtivo do contribuinte, por força da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, constituem insumos do processo industrial do contribuinte, para efeitos de aproveitamento de créditos da contribuição.

BENS E SERVIÇOS. AQUISIÇÃO. NÃO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Como regra geral, é vedado o desconto de crédito calculado sobre bens e serviços não sujeito ao pagamento da contribuinte, sob qualquer uma de suas formas: não incidência, alíquota 0 (zero), isenção, suspensão ou exclusão da base de cálculo.

Contudo, há duas exceções: 1ª. no caso especial de aquisição de bens ou serviços com isenção da contribuição, terá direito a crédito apenas quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços com saída tributada pelas contribuições; 2ª. aquisição de bens com crédito presumido.

CONCEITO DE INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange somente a embalagem incorporada ao produto durante o processo de industrialização, que agregue valor comercial ao produto através de sua apresentação ou que objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE. COMPRA E VENDA.

Inexiste previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado, integra o valor de aquisição dos insumos e deve seguir o regime de crédito desses.

Somente o frete na operação de venda, pago a pessoa jurídica domiciliada no país, confere direito a crédito, desde que suportado pelo vendedor.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Inexiste previsão legal para apurar crédito na transferência de insumos (frete interno), pois possui natureza diversa da venda (transferência de propriedade), uma vez que as mercadorias continuam em propriedade da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA COMPRA.

A natureza dos créditos originados de despesas de frete, pagas na operação de compra, segue a natureza dos créditos provenientes da aquisição do bem transportado. Não são passíveis de creditamento as despesas de fretes pagas na aquisição de bens não abrangidos pelo conceito de insumo. Fretes pagos na aquisição de insumos passíveis de gerar créditos presumidos, quando pagos pelo comprador, integram o custo de aquisição e, neste caso, geram crédito presumido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de Apuração: 01/01/2013 a 30/09/2016

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

Havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos da contribuição não cumulativa.

CONCEITO DE INSUMO. MOMENTO PRODUTIVO.

O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO, REPARO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DO PROCESSO PRODUTIVO.

Os custos/despesas incorridos com serviços de manutenção e reparo de máquinas e equipamentos do processo produtivo do contribuinte, por força da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso

repetitivo, constituem insumos do processo industrial do contribuinte, para efeitos de aproveitamento de créditos da contribuição.

BENS E SERVIÇOS. AQUISIÇÃO. NÃO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Como regra geral, é vedado o desconto de crédito calculado sobre bens e serviços não sujeito ao pagamento da contribuição, sob qualquer uma de suas formas: não incidência, alíquota 0 (zero), isenção, suspensão ou exclusão da base de cálculo.

Contudo, há duas exceções: 1ª. no caso especial de aquisição de bens ou serviços com isenção da contribuição, terá direito a crédito apenas quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços com saída tributada pelas contribuições; 2ª. aquisição de bens com crédito presumido.

CONCEITO DE INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange somente a embalagem incorporada ao produto durante o processo de industrialização, que agregue valor comercial ao produto através de sua apresentação ou que objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE. COMPRA E VENDA.

Inexiste previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado, integra o valor de aquisição dos insumos e deve seguir o regime de crédito desses.

Somente o frete na operação de venda, pago a pessoa jurídica domiciliada no país, confere direito a crédito, desde que suportado pelo vendedor.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Inexiste previsão legal para apurar crédito na transferência de insumos (frete interno), pois possui natureza diversa da venda (transferência de propriedade), uma vez que as mercadorias continuam em propriedade da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA COMPRA.

A natureza dos créditos originados de despesas de frete, pagas na operação de compra, segue a natureza dos créditos provenientes da aquisição do bem transportado. Não são passíveis de creditamento as despesas de fretes pagas na aquisição de bens não abrangidos pelo conceito de insumo. Fretes pagos na aquisição de insumos passíveis de gerar créditos presumidos, quando pagos pelo comprador, integram o custo de aquisição e, neste caso, geram crédito presumido.

Impugnação Procedente em Parte

Outros Valores Controlados”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Impugnação, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

Relatório proferido.

Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

Conforme a legislação, o Direito Tributário, as provas, os fatos, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não cumulativo e a consequente análise sobre o conceito de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela posição restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela posição totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Situação que retrata a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda.

O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e atividades da empresa estão vinculados.

Importante registrar que a decisão antecedente aplicou o mencionado conceito intermediário de insumos, aplicou o entendimento firmado no REsp 1.221.170 / STJ, no Parecer Normativo Cosit n.º 5, nota CEI/PGFN 63/2018 e reverteu algumas das glosas, conforme trecho conclusivo transcrito a seguir:

“118. Do quanto expendido, voto por julgar procedente em parte a impugnação, no sentido de excluir dos créditos glosados os valores que já o foram nos correspondentes processos de ressarcimento, conforme tabela acima.”

Considerando que não houve Recurso de Ofício e que, mesmo se houvesse, tal recurso não alcançaria o valor de alçada previsto nas normas regentes, restou em litígio somente as glosas que restaram mantidas após a decisão *a quo*: preliminar de nulidade, dispêndios realizados nas atividades administrativas e comerciais e jurídicas, aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições, fretes nas aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições, despesas com armazenagem, fretes, logística e embalagens big bags.

- Preliminar de Nulidade.

O contribuinte alegou que há nulidade tanto na decisão de primeira instância quanto no despacho decisório, em razão das rubricas utilizadas como referência pela autoridade fiscal.

Contudo, como bem explicado na decisão *a quo*, as rubricas utilizadas como referências nas glosas foram fornecidas pelo próprio contribuinte em sua escrita contábil e fiscal, razão pela qual verifica-se que o devido processo legal foi respeitado e que nenhuma das nulidades previstas no Art. 59 do Decreto 70.235/72 restou configurada.

Deve ser negado provimento.

- Dispêndios realizados nas atividades administrativas, comerciais e jurídicas;

Os dispêndios realizados nas atividades administrativas e comerciais são comuns à toda e qualquer atividade econômica e, portanto, não possuem nenhuma singularidade com a atividade econômica da empresa.

Conforme exposto no livro “Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos¹”, ainda que o presente caso não trate de aquisições de “insumos pandêmicos”, ficou evidente que os dispêndios administrativos e comerciais não devem gerar o crédito de Pis e Cofins não-cumulativos:

¹ Lima, Pedro Rinaldi de Oliveira. BB Editora. 2021. 1.ª Edição. "Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos".

“Tais dispêndios são comuns a toda e qualquer empresa e não são considerados insumos, justamente por não possuírem relação com a singularidade da atividade econômica da empresa.

Esta diferenciação, sobre o que é realmente um insumo que possui relação com a singularidade da atividade econômica da empresa e o que é um dispêndio relacionado às atividades administrativas possui muitos precedentes no CARF e, de certa forma, é uma razão que é utilizada até hoje para separar os insumos que realmente possam ser enquadrados no conceito médio, daqueles dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa.

Para exemplificar, podemos citar o mesmo Acórdão n.º 9303008.257 da CSRF da 3.ª Turma do CARF, nos seguintes trechos selecionados e reproduzidos a seguir:

“PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE SEGUROS, VIGILÂNCIA E TELEFONIA. IMPOSSIBILIDADE.

No que tange a manutenção de créditos referente as despesas com serviços de seguros, vigilância e telefonia, não estão relacionados de forma direta à atividade de prestação de serviços da Contribuinte, e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da COFINS.”

Nas Turmas ordinárias podemos citar o Acórdão n.º 3201-004.298, relatado pelo nobre colega e ex-conselheiro, Marcelo Giovani Vieira, que, ao votar por negar o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com “*call center*”, fez os seguintes apontamentos:

“Exemplificativamente, **nenhum gasto com marketing, contabilidade, sistemas, pesquisa de viabilidade, qualificação, gastos ativáveis, nenhum desses é permitido para empresas comerciais, e portanto, não o será também para empresas industriais e de serviços**, no que se refere ao inciso II do Art. 3.º da Lei, isto é, sob o conceito de insumos. Por outro lado, despesas com manutenção de equipamentos de produção, despesas ambientais e semelhantes, que são necessários, em ambiente de produção ou prestação de serviços, para o alcance do produto acabado em estoque, ou para conclusão do serviço, geram direito a crédito.”

O conceito de essencialidade e relevância é um conceito complexo que pode ser aplicado por meio de um entendimento macro da decisão do STJ e dos precedentes do CARF. A decisão do STJ explica, por exemplo, que o dispêndio acidental não é o dispêndio essencial. Parece óbvio e realmente possui uma lógica simples, mas dada a complexidade da questão como um todo, o tema ganha relevância, na medida em que é preciso entender as nuances do aproveitamento de crédito das contribuições dentro desse conceito médio.

Por dispêndio acidental, entende-se que é um dispêndio que não possui relação com a singularidade da atividade da empresa, pois é um dispêndio não essencial e oblíquo à atividade econômica da empresa.

Os dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa, para exemplificar, em geral são aqueles dispêndios com publicidade, telefonia, internet, mão de obra, limpeza do escritório, despesas comerciais, comissões de vendas e taxas municipais.

As empresas que apuram o IRPJ no lucro real, em sua maioria, são empresas de tamanho médio ou grande (conforme parâmetros das juntas comerciais, Sebrae e

Receita Federal) e irmão, muito provavelmente, possuir um ou mais escritórios, locais que abrigam os funcionários que colaboram para a administração e gestão geral da empresa.”

No presente caso a decisão anterior descreveu quais seriam os itens que estariam dentro desse grupo de dispêndios administrativos e comerciais, conforme trechos selecionados e transcritos a seguir:

“62. Quanto aos demais itens de glosa (1.25, 1.26, 1.27, 1.28, 2.5 e 2.7), referentes a gastos com lanches, refeições, produtos de higiene e limpeza, bem como despesas com serviços ambientais e manutenção de equipamento de escritório, a despeito de relacionados à motivação “área ou atividade agrícola”, tais bens ou serviços não podem ser considerados insumos, por não integrarem o processo produtivo agrícola.

(...)

65. Com efeito, na área administrativa como um todo, inclusive à relativa à industrial, deparamo-nos com gastos com combustíveis (óleo diesel, gasolina, GLP) empregados em veículos da diretoria e de serviços gerais; ventiladores usados em departamento administrativo; EPs nos departamentos de serviços gerais e segurança patrimonial; alicates e enxadas utilizados no serviço geral; flores adquiridas pelo departamento de comunicação e marketing; água, refrigerante, suco, bolo e demais alimentos consumidos pela diretoria e setores administrativos; medicamentos para serem aplicados pelo departamento administrativo; materiais elétricos como lâmpadas, reatores etc, para ser utilizados em setores administrativos etc.

66. Da mesma forma quanto aos serviços tomados pela área administrativa, tais como serviços de manutenção e revisão de equipamentos administrativos, de central etc.

67. Na área comercial como um todo, encontramos igualmente itens de despesas ligados à logística, tais como rolamento, ventilador, pá quadrada, combustíveis (óleo diesel, gasolina, GLP); lanches, refeições, material de higiene, consumidos pelo pessoal do departamento comercial; materiais de construção (brita, cimento etc) e de limpeza (veja multiuso, desinfetante, papel toalha), papel, lápis, tinta, carimbo, mouse, utilizados no setor comercial.”

Em recurso o contribuinte se limitou a reforçar a manifestação de inconformidade e não juntou aos autos elementos que pudessem comprovar a singularidade, a relevância e a essencialidade da utilização de tais dispêndios nas atividades da empresa.

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Portanto, tais glosas devem ser mantidas.

- Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições;

Conforme determinação do inciso I, §3.º, do Art. 1.º da legislação correlata, os bens sujeitos à alíquota zero ou não sujeitos ao pagamento das contribuições, estão fora do âmbito de incidência de toda a sistemática, inclusive das possibilidades de aproveitamento de créditos:

“Art. 1.º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 3.º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;”

O dispêndio com o insumo em si, que tenha alíquota zero ou não esteja sujeito ao recolhimento das contribuições, não deve gerar o crédito, porque, apesar de serem essenciais e relevantes à atividade econômica do contribuinte, estão fora do campo de incidência da sistemática não cumulativa.

O relator do Acórdão proferido no âmbito da delegacia regional de julgamento, acertadamente, também apontou como fundamento o Art. 3.º, §2.º, II das Leis 10.637/02 e 10.833/03²:

“71. A quinta glosa (itens 1.2 do TVF) alcançou o crédito sobre **aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições (itens 1.2 e 1.3 do Anexo I)**, como nos casos de antibiótico (não-incidência) e de cana-de-açúcar (suspensão), por força do art. 3.º, §2.º, II, das Leis nº 10.367/2002 e 10.833/2003², que veda o creditamento sobre itens adquiridos não submetidos ao pagamento das contribuições.”

Logo, este tópico não merece provimento.

- Fretes nas aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições;

² Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

§ 2o Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

A fiscalização entende que as aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero ou as aquisições de insumos para fabricação de bens com alíquota zero não devem gerar o crédito de Pis e Cofins não-cumulativos, por não cumprirem com a sistemática não cumulativa e com as regras inerentes ao seu modo de funcionamento.

O dispêndio realizado com o frete, no entanto, não está vinculado à alíquota do insumo adquirido ou à alíquota do bem produzido, pois é um dispêndio independente.

Nos moldes firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, é necessário analisar se o frete, como um dispêndio em si, é relevante e essencial à atividade econômica do contribuinte, independentemente da alíquota do produto que o frete carregou.

Frete sobre aquisições de insumos com alíquota zero ou frete sobre aquisições de insumos para produção de produtos com alíquota zero, se relevantes e essenciais, configuram dispêndio sobre aquisições de insumos e devem gerar o crédito.

O Recurso Voluntário merece provimento neste ponto para reconhecer o crédito sobre os dispêndios realizados com fretes nas aquisições de insumos com alíquota zero, desde que observados os demais requisitos objetivos da legislação, como terem sido pagos à empresa nacional e terem sido pagas as contribuições sobre tais serviços.

- Despesas com armazenagem, fretes, logística, assessoria aduaneira e transporte de funcionários (à áreas de cultivo);

A alegação do contribuinte a respeito dos créditos tomados sobre os custos com Fretes entre Estabelecimentos merece provimento, nos mesmos moldes consubstanciados nos Acórdãos CARF n.º 3302-002.974 e 9303-006.218.

A importância, essencialidade e pertinência dos fretes entre estabelecimentos para a atividade e produção do contribuinte é cristalina, uma vez que possui uma estrutura logística sem a qual não poderia sequer finalizar seu ciclo de produção sem os fretes entre estabelecimentos.

Dentro desta linha de raciocínio, é importante registrar que há precedente nesta Turma de julgamento, exposto a seguir:

"CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS.

As despesas com fretes para transporte interno de produtos em elaboração e, ou produtos acabados, de forma análoga aos fretes entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes. (CARF –Processo n.º 13116.000753/2009-14,

Acórdão: 3201-002.638, Relator: Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento, Sessão de 29/03/2017)."

Sobre a possibilidade de apuração de créditos, as despesas com logística e armazenagem também foram previstas de forma específica pela legislação, conforme o Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

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

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”

No presente caso em concreto, como resumido na decisão de primeira instância e transcrito a seguir, o contribuinte pretende aproveitar crédito sobre os seguintes dispêndios com fretes, que foram objeto de glosa:

“84. Em sua defesa, que contempla o tema frete nos dois itens de glosa, a impugnante identifica as seguintes modalidades de frete:

(i) Frete na compra ou transferência de material (“Peças para implementos agrícolas, peças de reposição de frota automotiva pesada (caminhões), peças para materiais de irrigação, rádios de comunicação e peças de agricultura de precisão, material elétrico industrial; materiais para empacotamento de açúcar, insumos industriais, peças e equipamentos em geral para manutenção industrial”);

(ii) Frete na compra para industrialização ou produção rural;

(iii) Frete na remessa da produção para formação de lote de exportação;

(iv) Frete na remessa para depósito ou armazenagem;

(v) Frete de outras saídas não especificadas.”

A singularidade, essencialidade e pertinência dos fretes entre estabelecimentos e dos demais fretes, como o transporte dos funcionários até a área de cultivo, para a atividade e produção do contribuinte é cristalina, com exceção dos “fretes de outras saídas não especificadas”, justamente em razão da ausência da especificação da finalidade e natureza do frete.

A glosa também deve ser mantida sobre os dispêndios realizados com “assessoria aduaneira”, em razão da ausência de definição e identificação da essencialidade e relevância de tais dispêndios nas atividades do contribuinte. Em que pese ser possível deduzir que tais custos sejam essenciais e relevantes para a exportação dos produtos, é ônus do contribuinte comprovar

exatamente a natureza de tal assessoria aduaneira, pois, caso contrário, poder-se-ia permitir o crédito sobre uma assessoria aduaneira mais ligada ao setor administrativo da empresa, um tipo de dispêndio que não deve gerar o crédito, como explicitado anteriormente.

Pelo exposto, sejam para os fretes entre estabelecimentos ou sejam para a movimentação de mercadorias, devem ser revertidas as glosas sobre os dispêndios com logística, armazenagem, transporte de funcionários às áreas de cultivo e também sobre os seguintes fretes: “(i) Frete na compra ou transferência de material (“Peças para implementos agrícolas, peças de reposição de frota automotiva pesada (caminhões), peças para materiais de irrigação, rádios de comunicação e peças de agricultura de precisão, material elétrico industrial; materiais para empacotamento de açúcar, insumos industriais, peças e equipamentos em geral para manutenção industrial”);(ii) Frete na compra para industrialização ou produção rural; (iii) Frete na remessa da produção para formação de lote de exportação e (iv) Frete na remessa para depósito ou armazenagem.

- Sacolas *Big Bags* (embalagem);

Existem inúmeros precedentes neste Conselho que reconhecem a essencialidade e relevância das sacolas *Big Bags* nas atividades das empresas. Por exemplo, no resultado do julgamento consubstanciado no Acórdão n.º 3201-005.564, esta turma, em outra composição, por unanimidade de votos, votou por permitir o crédito:

“Pallets e Big Bags

Os pallets são amplamente aplicados dentro do processo produtivo da requerente, sendo essenciais. São relevantes e participam do processo produtivo, uma vez que são utilizados na: (i) - industrialização (emprego para movimentar as matérias-primas e os produtos em fase de industrialização a serem utilizados); (ii) –armazenagem de matérias-primas em condições de higiene para serem utilizadas no processo fabril; (iii) – armazenagem de produto industrializado a ser comercializado; (iv) – armazenagem durante o ciclo de industrialização; (v) – embalagem e transporte de mercadorias. (e-fl. 926)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a aquisições de pallets utilizados na organização da produção em unidades transportáveis e armazenáveis.

Ainda dentro desse item observo que também devem ser considerados os "SC big bag" utilizado para o transporte da farinha.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para movimentar cargas; ii) o fato de tais pallets e big bags serem muitas vezes descartados, não mais retornando para o estabelecimento da Recorrente.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS

Os pallets são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos. Acórdão nº 3301-004.056 do Processo 10983.911352/2011-91 Data 27/09/2017

As despesas listadas nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa dos pallets e dos big bags.”

Diante do exposto, a glosa sobre as sacolas Big Bags deve ser revertida.

- Conclusão.

Diante de todo o exposto e fundamentado, vota-se para que a preliminar de nulidade seja rejeitada e, no mérito, para que seja DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas sobre:

- frete na compra ou transferência de material (“Peças para implementos agrícolas, peças de reposição de frota automotiva pesada (caminhões), peças para materiais de irrigação, rádios de comunicação e peças de agricultura de precisão, material elétrico industrial; materiais para empacotamento de açúcar, insumos industriais, peças e equipamentos em geral para manutenção industrial”);

- frete na compra para industrialização ou produção rural;
- frete na remessa da produção para formação de lote de exportação;
- frete na remessa para depósito ou armazenagem;
- despesas com armazenagem na operação de venda;
- frete na aquisição não sujeita ao pagamento das contribuições;
- transporte de funcionários para as áreas de cultivo;
- sacolas big bags (embalagens).

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Fl. 33 do Acórdão n.º 3201-009.228 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10650.720845/2019-32